„Gewerbe“ im Steuerrecht

Eine Untersuchung zu Wort und Begriff

Dissertation

zur Erlangung des Grades eines Doktors des Rechts der Rechts- und Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät der Universität des Saarlandes

von
Axel Schmidt-Liebig

Saarbrücken
1977

Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41547302_0031

"GEWERBE" IM STEUERRECHT

EINE UNTERSUCHUNG ZU WORT UND BEGRIFF

Dissertation

zur Erlangung des Grades eines Doktors des Rechts
der Rechts- und Wirtschaftswissenschaftlichen
Fakultät der Universität des Saarlandes

von

Axel Schmidt-Liebig

Saarbrücken
1977

UNIV.
LEIDEN
BIBL.

Dekan: Professor Dr. Wolfgang Kilger
Erstberichterstatter: Professor Dr. Josef Isensee
Zweitberichterstatter: Professor Dr. Joachim Burmeister
Tag der Disputation: 7. Februar 1977

INHALTSVERZEICHNIS

Abkürzungsverzeichnis IX

Einleitung 1

Erster Teil:
Der Gewerbebegriff des Einkommensteuergesetzes 3

§ 1: Der Gewerbebegriff (§ 2 I Ziff. 2 EStG) 3

I. Die Entstehungsgeschichte des § 1 GewStDV 4

II. Die Schwierigkeiten bei der Anwendung des § 1 GewStDV 6

III. Die Lehre vom Typus im Recht in ihrer Bedeutung für § 1 GewStDV 8

IV. Der Typus und die primäre Wertentscheidung, die dem Gewerbebetriebsbegriff zugrundeliegen 13

V. Die Suche nach sekundären Wertentscheidungen 15

1. Die Auslegung des § 2 I Ziff. 2 EStG und des § 1 GewStDV 15

2. Die Selbständigkeit 19

3. Die Gewinnerzielungsabsicht 20

4. Die Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr 22

a) Die Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr 23

b) Die Teilnahme am allgemeinen Verkehr 24

5. Die Nachhaltigkeit 29

6. Die Betätigung 33

7. Die Negativmerkmale 34

8. Zusätzliche Abgrenzungsmerkmale 35

VI. Die Merkmale und die begriffliche Struktur des Gewerbebetriebsbegriffes 37

VII. Die Notwendigkeit methodischer Grundlegung 42

§ 2: Die methodische Grundlegung für das typologische Zuordnungsverfahren 46

I. Der Typusbegriff "Gewerbebetrieb" 47

1. Die begriffliche Einordnung im Anschluß an Larenz 47

2. Die unverzichtbaren Elemente des Gewerbebegriffes 48

3. Der Gewerbebegriff als Homonym 5o

II. Die Methode typologischer Rechtsanwendung in § 2 I EStG 54

1. Das Verfahren - Überblick 54

2. Die Elemente 56

a) Das reale Element 56

b) Das normative Element 59

c) Das Verhältnis des realen und des normativen Elementes zueinander 59

3. Der Prozeß der Typenbildung 6o

a) Die Gewinnung der Leitbilder 61

b) Die Gewinnung und Gewichtung der Typenmerkmale 64

4. Der Prozeß der Zuordnung 66

a) Die Arbeit mit den Typenmerkmalen 67

b) Der rechtliche Maßstab der Zuordnung 68

c) Die Konkretisierung des rechtlichen Maßstabes durch die Systematik des § 2 I EStG 7o

aa) Das System der Einkunftsarten 7o

bb) Die Abgrenzungsfähigkeit der Einkunftsarten 74

cc) Folgerungen für den Zuordnungsprozeß 75

d) Die Typenkonkretisierungen durch das Einkommensteuergesetz 78

aa) Die eigentlichen Einkunftskonkretisierungen 79

bb) Die übergreifenden Einkunftskonkretisierungen 8o

5. Nachweis typologischer Anwendung des § 2 I EStG 8o

6. Die methodische Begrenzung des Argumentationsspielraumes 83
a) Abgrenzungsfunktion, Zahl und Inhalt der Merkmale 83
b) Unzulässige Argumentationsformen 84
c) Aufgaben der zukünftigen Rechtsanwendung 86

§ 3: Die typologische Einordnung der Fallgruppe "Errichtung und Veräußerung von Häusern bzw. Wohnungen" 87

I. Die Konkretisierung der Bilder des Gewerbebetriebes und des privaten Lebensbereiches 88
1. Die gewerblichen Leitbilder 88
2. Die Leitbilder des privaten Lebensbereiches 91

II. Die Grenzziehung Grundstückshändler/privater Grundstücksbesitzer 92
1. Das Abgrenzungskriterium des Bundesfinanzhofes 92
2. Die Typenbildung 93
a) Die typischen Merkmale 93
b) Die Gewichtung der Typenmerkmale 97
3. Die Zuordnung 99
a) Probleme bei der Zuordnung eines konkreten Sachverhalts 99
b) Erste Fallgruppe: Der mehrfache An- und Verkauf von Grundstücken in Veräußerungsabsicht 1oo
c) Zweite Fallgruppe: Der mehrfache Verkauf im Anschluß an eine einmalige Anschaffung mit Veräußerungsabsicht 1o2
d) Dritte Fallgruppe: Der Verkauf von Grundstücken, die ohne Veräußerungsabsicht angeschafft wurden 1o6
aa) Die Veräußerung ohne werterhöhende Maßnahmen 1o6
bb) Die Veräußerung nach werterhöhenden Maßnahmen 1o9

III. Die Grenzziehung Wohnungsbauunternehmer/Privatmann 113

1. Die Konsequenzen aus der Grenzziehung Grundstückshändler/privater Grundstücksbesitzer 113
2. Die Typenbildung 113
3. Die Zuordnung 114
IV. Einige Beispiele aus der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes 116
1. BFH v. 15.12.1971 I R 179/68 BStBl 1972 S. 279 116
2. BFH v. 15.12.1971 I R 49/7o BStBL 1972 S. 291 118
3. BFH v. 17.1.1973 I R 191/72 BStBl S.26o 12o
4. BFH v. 29.3.1973 I R 153/71 BStBl S. 661 122
5. BFH v. 29.3.1973 I R 9o-91/71 BStBl S. 682 126
6. Folgerungen 129
V. Inhalt und Feststellung der Veräußerungsabsicht 13o

§ 4: Der Gewerbebegriff außerhalb der §§ 2 I, 15 ff. EStG 133

Zweiter Teil:
Der Gewerbebegriff des Körperschaftsteuergesetzes 135

§ 5: Die Besonderheiten des Körperschaftsteuergesetzes gegenüber dem Einkommensteuerrecht 135
I. Die Besonderheiten aus der Rechtsnatur des Steuerpflichtigen 135
1. Die Möglichkeit zur Erzielung von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit 136
2. Die Möglichkeit zur Erzielung von Einkünften aus selbständiger Arbeit 136
3. Die Möglichkeit zur Erzielung von Einnahmen innerhalb des privaten Lebensbereiches 138
a) Die Möglichkeit eines privaten Lebensbereiches bei einheitlicher Tätigkeit 139
b) Die Möglichkeit eines privaten Lebensbereiches bei gemischter Tätigkeit 14o

II. Die Besonderheiten aus der rechtlichen Gestaltung - § 16 KStDV 148
1. Die Verständnisschwierigkeiten 148
2. Die ermächtigungskonforme Auslegung 149
3. Die historische und die teleologische Auslegung 153
III. Folgerungen 155

§ 6: Die Betriebe gewerblicher Art (§ 1 I Ziff. 6 KStG) 155
I. Das Verhältnis zum allgemeinen Gewerbebegriff und zur Systematik des Körperschaftsteuergesetzes 155
II. Begriffsinhalt 156

Dritter Teil:
Der Gewerbebegriff des Gewerbesteuergesetzes 161

§ 7: Der Gewerbebetrieb kraft gewerblicher Tätigkeit (§ 2 I GewStG) 161

§ 8: Der Gewerbebetrieb kraft Rechtsform (§ 2 II GewStG) 162

§ 9: Der Gewerbebetrieb kraft wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs (§ 2 III GewStG) 163
I. Zweck und Begriffsstruktur 163
II. Begriffsinhalt 164

§ 10: Die Arbeitsgemeinschaften (§ 2 a GewStG) 165

§ 11: Der Gewerbebegriff außerhalb des § 2 GewStG 166

Vierter Teil:
Der Gewerbebegriff des Umsatzsteuergesetzes 167

§ 12: Die "gewerbliche oder berufliche Tätigkeit" (§ 2 I UStG) 167

I. Die Funktion der "gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit" in § 2 I UStG 167
II. Die begriffliche Struktur des Gewerbebegriffes 17o
III. Die "gewerbliche oder berufliche Tätigkeit" als Typusbegriff 174
1. Die Kennzeichnung des Typusbegriffs 174
2. Die Typenbildung 177
3. Die Zuordnung 179
a) Das Verfahren 179
b) Die Konkretisierung der Privatsphäre 18o
c) Zuordnungsgesichtspunkte für einige Problemfälle 183
aa) Der Verkauf von Gegenständen aus dem Privatvermögen 184
bb) Der einmalige Umsatz mit Wiederholungsabsicht 185
cc) Der einmalige Umsatz ohne Wiederholungsabsicht 186
dd) Die Spareinlage bei der Bank 188
ee) Zusammenfassung 189

§ 13: Die Betriebe gewerblicher Art (§ 2 III UStG) 189

§ 14: Der Gewerbebegriff außerhalb des § 2 UStG (§§ 8 I Ziff. 2; 25 II UStG) 191

Fünfter Teil:
Der Gewerbebegriff des Bewertungsgesetzes 192

§ 15: "Betrieb eines Gewerbes" und "gewerblicher Betrieb" (§ 95 I BewG) 192

§ 16: Der Gewerbebegriff (§§ 95, 96 BewG) 193

§ 17: Die Sonderregeln für Körperschaften (§§ 97, 98 BewG) 193

Sechster Teil:
Der Gewerbebegriff der Reichsabgabenordnung und des Steueranpassungsgesetzes 194

§ 18: Überblick 194

§ 19: "Gewerblicher Betrieb" 194

I. §§ 214 Ziff. 1, 2; 216 Ziff. 1; 218 III; 225 b AO 194
II. § 72 Ziff. 2 AO 195
III. § 165 d II AO 196

§ 20: "Stehendes Gewerbe", "gewerbliche Anlage", "gewerbliche Tätigkeit" (§ 16 I-III StAnpG) 196

§ 21: "Gewerbebetrieb" (§ 242 III AO) 198

§ 22: "Gewerbliches Unternehmen"(§ 115 I AO) 199

§ 23: "Gewerbsmäßig" (§§ 397 I, 398 II AO) 2oo

Siebenter Teil:
Der Gewerbebegriff in den übrigen bundesrechtlichen Steuervorschriften 2oo

Achter Teil:
Der Gewerbebegriff im saarländischen Steuerrecht 2o2

§ 24: Der Gewerbebegriff des Grunderwerbsteuerrechts 2o2

§ 25: Der Gewerbebegriff des Vergnügungssteuergesetzes 2o4

Neunter Teil:
Zusammenfassung und Folgerungen 212

Literaturverzeichnis 218

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS

Abschn.	Abschnitt
Allg.	Allgemeines
AO	Reichsabgabenordnung
BBauG	Bundesbaugesetz
Bde.	Bände
BerlinFG	Gesetz zur Förderung der Berliner Wirtschaft
BewDV	Durchführungsverordnung zum Bewertungsgesetz
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BGBl	Bundesgesetzblatt Teil I
BGH	Berlinhilfegesetz
BS Saar III	Sammlung des bereinigten saarländischen Landesrechts, Band III
BStBl	bis einschließlich 1967: Bundessteuerblatt Teil III ab 1968: Bundessteuerblatt Teil II
DB	Der Betrieb
ders.	derselbe
d.h.	das heißt
Diss.	Dissertation
DStR	Deutsches Steuerrecht
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung
DStZA	Deutsche Steuer-Zeitung Ausgabe A
DStZB	Deutsche Steuer-Zeitung Ausgabe B
DV	Durchführungsverordnung
E	Erläuterungen
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
Einl.	Einleitung
EntwLStG	Gesetz über steuerliche Maßnahmen zur Förderung von privaten Kapitalanlagen in Entwicklungsländern

ErfVO	Verordnung über die einkommensteuerliche Behandlung der freien Erfinder
EStDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EStG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuer-Richtlinien
f.	folgende (Seite)
FA	Finanzamt
ff.	folgende (Seiten)
FG	Finanzgericht
FR	Finanz-Rundschau
GewStDV	Gewerbesteuer-Durchführungsverordnung
GewStG	Gewerbesteuergesetz
GrEStG	Grunderwerbsteuergesetz
GrStG	Grundsteuergesetz
hrsg.	herausgegeben
InduSt	Industrie und Steuer
InvZulG	Gesetz über die Gewährung von Investitionszulagen im Zonenrandgebiet und anderen förderungsbedürftigen Gebieten sowie für Forschungs- und Entwicklungsinvestitionen
JuS	Juristische Schulung
KStDV	Körperschaftsteuer-Durchführungsverordnung
KStG	Körperschaftsteuergesetz
LStDV	Lohnsteuer-Durchführungsverordnung
m.Nw.	mit Nachweisen
NWB	Neue Wirtschaftsbriefe
PrOVGSt	Entscheidungen des Preußischen Oberverwaltungsgerichts in Staatssteuersachen
R	Rechtsspruch (-sprüche)
Rdn.	Randnummer
RGBl	Reichsgesetzblatt Teil I
RFH	Reichsfinanzhof
RFHE	Entscheidungen des Reichsfinanzhofs
RStBl	Reichssteuerblatt

RWP	Rechts- und Wirtschaftspraxis
sog.	sogenannte(r, s)
st.	ständige (r, s), steuerliche
StAnpG	Steueranpassungsgesetz
StbJb	Steuerberaterjahrbuch
Stpfl.	Steuerpflichtige (r)
StuW	Steuer und Wirtschaft
Tz	Teilziffer
UmwStG	Umwandlungs-Steuergesetz
UStDB	Durchführungsbestimmungen zum Umsatzsteuergesetz
UStG	Umsatzsteuergesetz
UStR	Rundschau für Umsatzsteuer
VersStG	Versicherungsteuergesetz
VgnStG	Vergnügungsteuergesetz
Vorbem.	Vorbemerkung
VStG	Vermögensteuergesetz
WUStG	Warenumsatzsteuergesetz
ZonenrandFG	Zonenrandförderungsgesetz

Für die übrigen Abkürzungen wird auf das Abkürzungsverzeichnis der Rechtssprache von Hildebert Kirchner, Berlin 1957, Bezug genommen

EINLEITUNG

Bereits ein flüchtiger Rundblick zeigt, daß es außerhalb des Steuerrechts keine allgemein gültige Definition des Wortes "Gewerbe" gibt. Während der Gewerbebegriff in § 1 GewO[1], HGB[2] und § 196 I Ziff. 1 BGB[3] eine selbständige Tätigkeit voraussetzt, kann sich nach §§ 243 I Ziff. 3; 26o I StGB[4] und § 55 GewO[5] auch der Unselbständige gewerblich betätigen. Nach der Gewerbeordnung eignen sich nur erlaubte, nach dem Strafrecht nur unerlaubte Handlungen zum Betrieb eines Gewerbes. Für das Gesetz gegen den unlauteren Wettbewerb kommen beide Betätigungsformen als Grundlage gewerblichen Handelns in Betracht[6]. Im Handelsrecht ist die Frage streitig[7]. Während eine Vielzahl von Rechtsgebieten (z.B. das Gewerbe-, das Handels- und das Strafrecht) gewerbliches Handeln von einer Gewinnerzielungsabsicht abhängig machen, wird dies bei

1) Nach den üblichen Definitionen betreibt derjenige ein Gewerbe im Sinne der Gewerbeordnung, der erlaubtermaßen, selbständig, planmäßig, auf gewisse Dauer und mit Gewinnerzielungsabsicht eine Tätigkeit ausübt, mit Ausnahme der Urproduktion und der freien Berufe (Landmann/Rohmer Einl. Rdn. 89, 9o, 99-1o2).

2) Zum Gewerbe des Handelsrechts gehören alle Tätigkeiten, die selbständig, auf Dauer, planmäßig und mit Gewinnerzielungsabsicht ausgeübt werden, außer der Land- und Forstwirtschaft und den freien Berufen (Schlegelberger/Hildebrandt/Steckhan § 1 Anm. 27).

3) Ein Gewerbebetrieb i.S.d. § 196 I Ziff. 1 BGB ist jeder auf die Erzielung dauernder Einnahmen gerichteter Geschäftsbetrieb, auch wenn es sich um eine landwirtschaftliche oder eine besonders umfangreiche Verwaltungstätigkeit handelt (BGH NJW 1961, 725; 1963, 1397; 1967, 2353; 1968, 1962).

4) Im Strafrecht wird das gewerbsmäßige Verhalten durch die Absicht des Täters, sich durch die wiederholte Begehung des Verbrechens eine fortlaufende Einnahmequelle von einiger Dauer und einigem Umfang zu verschaffen, gekennzeichnet. Eine solche Absicht kann auch der Gehilfe des Täters haben. (Schönke/Schröder Vorbem. §§ 52 ff., Rdn. 95).

5) Fuhr § 55 Anm. 2 a.

6) Gewerbetreibender i.S.d. § 13 I UWG ist jeder Unternehmer, der durch dauernde wirtschaftliche Tätigkeit Gewinn anstrebt (Baumbach/Hefermehl Einl. UWG Anm. 171).

7) Dafür, daß die Verfolgung sittenwidriger Geschäfte ein Gewerbebetrieb sein kann: Schlegelberger/Hildebrandt/Steckhan § 1 Anm. 26; Baumbach/Düden § 1 Anm. 1; dagegen: Brüggemann § 1 Anm. 12; Heymann/Kötter § 1 Anm. 7.

§ 72 II a PostO nicht für erforderlich gehalten[8]. Auch hinsichtlich der Ausgrenzung ganzer Tätigkeitsbereiche aus der gewerblichen Sphäre bestehen Unterschiede. Der Gewerbebegriff des § 1 I PatG erfaßt nicht die freien Berufe[9], die Gewerbebegriffe des Handelsrechts und der Gewerbeordnung darüber hinaus nicht die Land- und Forstwirtschaft bzw. die gesamte Urproduktion. Dagegen können Freiberufler ebenso wie Land- und Forstwirte Gewerbetreibende im Sinne des Gesetzes gegen den unlauteren Wettbewerb sein.

Zahlreiche Steuergesetze, steuerliche Verordnungen und Richtlinien enthalten Begriffe und Begriffsverbindungen, in denen das Wort "Gewerbe" vorkommt. Das Steuerrecht hat im Rechtssystem die Bedeutung des Folgerechts, das an die Einordnung eines Lebenssachverhaltes durch andere Rechtsgebiete anknüpft[10]. Die Verwendungsvielfalt des "Gewerbes" in den anderen Rechtsgebieten läßt deshalb darauf schließen, daß auch im Steuerrecht hinter diesem Wort nicht immer derselbe Begriff steckt. Die vorliegende Arbeit will versuchen, die verschiedenen Schattierungen des steuerlichen Gewerbebegriffes herauszuarbeiten.

8) Für § 72 II a PostO (v. 17.2.1956 - inzwischen geändert) werden alle wirtschaftlichen Unternehmen mit und ohne Erwerbszweck als gewerblich angesehen, wenn sie nach kaufmännischen Grundsätzen betrieben werden (vgl. OVG Lüneburg in OVGE 12, 350 [353 f.]).

9) BGHZE 48, 315 (322 ff.).

10) Isensee, S. 87.

ERSTER TEIL:
DER GEWERBEBEGRIFF DES EINKOMMENSTEUERGESETZES

Das Wort "Gewerbe" taucht im Einkommensteuergesetz in zahlreichen Wendungen auf[1]. Die inhaltliche Bedeutung dieser Ausdrücke richtet sich zumeist danach, ob ein Verhalten als "Gewerbebetrieb" i.S.d. § 2 I Ziff. 2 EStG qualifiziert werden kann. Diese Qualifizierung entscheidet nicht nur über die Höhe der jeweiligen Pausch- und Freibeträge oder die Ermittlungs- und Entrichtungsart der Steuer, sondern oft hängt davon ab, ob überhaupt Einkommensteuer anfällt.

§ 1: Der Gewerbebegriff (§ 2 I Ziff. 2 EStG)

Das Einkommensteuergesetz enthält keine nähere Bestimmung des Gewerbebetriebsbegriffs, sondern bezeichnet in § 15 I Ziff. 1 EStG die gewerblichen Einkünfte tautologisch als "Einkünfte aus gewerblichen Unternehmen". Eine Begriffsbestimmung findet sich in § 1 GewStDV. Dem Gewerbe- und dem Einkommensteuerrecht liegt gesetzestechnisch ein einheitlicher Gewerbebegriff zugrunde, denn § 2 I Satz 2 GewStG definiert den Gewerbebetrieb als "ein gewerbliches Unternehmen im Sinne des Einkommensteuergesetzes". Deshalb wird allgemein § 1 GewStDV zur Interpretation des einkommensteuerlichen Gewerbebetriebsbegriffes herangezogen[1a]. Dieses Verfahren ist rechtlich nicht unbedenklich. Das Gewerbesteuergesetz entnimmt gemäß § 2 I Satz 2 GewStG

1) "Gewerbebetrieb" (z.B. §§ 2 I Ziff. 2, II Ziff. 1; 4 I, II; 6 b IV; 1o a I, II, IV; 1o d; 15; 16; 17 I; 2o III; 46 a; 5o I EStG); "Gewerbetreibender" (z.B. §§ 4 a I, II; 5 I EStG); "Gewerbliches Unternehmen" (§ 15 I Ziff. 1 EStG); "Gewerblicher Betrieb" (§ 7 e I EStG); "Gewerbliche Bodenbewirtschaftung" (§ 15 I Ziff. 1 EStG); "Gewerbliche Tierzucht", "Gewerbliche Tierhaltung" (§ 15 II EStG); "Gewerbliche Urheberrechte", "Gewerbliche Schutzrechte", "Gewerbliche Erfahrungen" (§§ 21 I Ziff. 3; 5o a IV b EStG).

1a) BFH v. 17.1.1973, BStBl S. 260; Herrmann/Heuer § 15 Anm. 3, 12; Littmann § 15 Anm. 1; Blümich/Falk § 15 Anm. 2 e.

seinen Gewerbebegriff dem Einkommensteuerrecht. Das Einkommensteuerrecht seinerseits wird mangels rechtlicher Detailregelungen an Hand einer Durchführungsbestimmung zum Gewerbesteuerrecht interpretiert. Man entnimmt die Begriffsbestimmung also einem Rechtsgebiet, das in diesem Punkt selbst auf das Einkommensteuergesetz verweist. § 1 GewStDV kann deshalb keine Verbindlichkeit für das Einkommensteuergesetz haben. Er ist für die Einkommensteuer nur maßgebend, soweit er deren Gewerbebegriff sachlich richtig wiedergibt[2].

Die Entstehungsgeschichte des § 1 GewStDV könnte zeigen, inwieweit einkommensteuerliche Überlegungen eine Rolle gespielt haben.

I. DIE ENTSTEHUNGSGESCHICHTE DES § 1 GewStDV

§ 1 GewStDV 1955[3] übernahm wörtlich die Gewerbebetriebsbestimmung, die § 7 II der Verordnung zur Durchführung der §§ 17-19 des Steueranpassungsgesetzes (sog. "Gemeinnützigkeitsverordnung") vom 16.12.1941[4] enthielt. Die Gemeinnützigkeitsverordnung verwandte den Begriff "Gewerbebetrieb" in demselben Sinne wie das Gewerbesteuergesetz[5]. Sie faßte die Merkmale zusammen, die der Reichsfinanzhof in Anlehnung an die Rechtsprechung des Preussischen Oberverwaltungsgerichtes zum Gewerbebegriff des Gewerbesteuer- und Einkommensteuergesetzes entwickelt hatte[6]. Das Preußische Oberverwaltungsgericht orientierte sich bei der Interpretation des preußischen Gewerbe- und Einkommensteuergesetzes (beide aus dem Jahre

2) Deshalb bedenklich: Hofbauer BB 1969, 671: "Legaldefinition"; Bähr DStR 1969, 620: "Alle Merkmale sind ... ausdrücklich in § 1 GewStDV gesetzlich niedergelegt worden".

3) v. 24.3.1956, BGBl S. 152.

4) RStBl 1941 S. 937.

5) Vgl. den Erlaß des Reichsministers der Finanzen v. 12.3.1942, RStBl S. 433.

6) BFH v. 1.8.1957, BStBl S. 355 (356); vgl. zu den begrifflichen Zusammenfassungen vor allem RFHE 14, 143 (144); 15, 347 (351); RFH v. 30.5.1927, RStBl S. 190; v. 25.4.1934, RStBl S. 902; v. 19.2.1936, RStBl S. 766 (767), v. 18.10.1939, RStBl 1940 S. 238.

1891) an dem Gewerbebegriff des Handels- und Gewerberechts[7], obwohl es bereits frühzeitig auf die Besonderheiten des steuerlichen Gewerbebegriffs hinwies[8]. Bis zur Miquelschen Steuerreform des Jahres 1891 gab es in Preußen die Klassen-Einkommensteuer vom 1.5.1851; die gewerblichen Betriebe unterlagen der Gewerbesteuer. Wer seit dem 2.11.1810 in Preußen von der Gewerbefreiheit Gebrauch machen wollte, hatte einen Gewerbeschein zu lösen und eine bestimmte Steuer zu entrichten[9]. Im Sprachgebrauch bildete sich der Gewerbebegriff vor allem im städtischen Leben des 13.bis 17. Jahrhunderts heraus. Zu den Gewerbetreibenden zählten die Berufsgruppen, die in Zünften, Innungen und Gilden zusammengeschlossen waren. Sie standen im Gegensatz zu den bäuerlichen Berufen und den "studierten Leuten", also den freien Berufen[10]. Ungeklärt ist, ob der Handel zu den Gewerben gehörte[11]. Die Tatsache, daß die Einkommensteuergesetze der deutschen Bundesstaaten vor dem Ersten Weltkrieg begrifflich zwischen "Handel und Gewerbe" unterschieden[12], spricht dagegen.

Als Ergebnis des kurzen geschichtlichen Rückblicks bleibt festzuhalten, daß seit der Miquelschen Steuerreform im Jahre 1891 eine parallele Rechtsentwicklung der

7) PrOVG 33, 91, das ausdrücklich feststellt, das Einkommensteuergesetz v. 24.6.1891 und das Gewerbesteuergesetz gingen vom gleichen Gewerbebegriff aus wie die Gewerbeordnung; vgl. auch RFHE 19, 301 (308); 15, 347 (351).

8) PrOVGSt VII, 418 (421); weitere Nw. bei Ball, S. 43 in Fn 149.

9) Vgl. ausführlich Jäger, S. 44 f.

10) Jäger S. 30 f.

11) Jäger S. 31.

12) § 7 Ziff. 3 PrEStG v. 24.6.1891: "... 3. Handel und Gewerbe einschließlich des Bergbaues, ..."; Art. 2 Ziff. 2 Badisches EStG v. 20.6.1884: "... 2. Aus dem Betrieb eines Gewerbes, einschließlich des Handels und des Bergbaues, ..."; § 5 b EStG für das "Großherzogthum" Sachsen-Weimar-Eisenach v. 19.7.1898: "... b) Aus Gewerbe- oder Handelsanlagen sowie sonstigen gewerblichen Betriebsstätten innerhalb des Großherzogthumes, ..."; Art. 6 Ziff. 2 Württembergisches EStG v. 8.8.1903: "... 2) Aus dem Betrieb eines Gewerbes einschließlich des Handels und Bergbaus,..."; Art. 7 I Ziff. 2 BayEStG v. 14.8.1910: "... 2) Aus Gewerbebetrieb, nämlich aus Handel, Gewerbe und Bergbau,...".

Gewerbebegriffe des Einkommen- und Gewerbesteuergesetzes erfolgte. Die Zusammenfassung dieser Rechtsentwicklung in der Durchführungsverordnung zum Gewerbesteuergesetz ist zwar im Hinblick auf § 2 I Satz 2 GewStG rechtstechnisch keine glückliche Lösung; dies ändert aber nichts daran, daß das Einkommensteuerrecht sachlich bei der Schaffung des § 1 GewStDV berücksichtigt wurde. § 1 GewStDV ist deshalb auch sedes materiae bei der Interpretation des einkommensteuerlichen Gewerbebetriebsbegriffes.

II. DIE SCHWIERIGKEITEN BEI DER ANWENDUNG DES § 1 GewStDV

§ 1 GewStDV scheint den gewerblichen Objektsbereich durch positive und negative Merkmale begrifflich eindeutig festzulegen. Danach besteht der Gewerbebetrieb in einer selbständigen nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft noch als Ausübung eines freien Berufs noch als eine andere selbständige Arbeit i.S.d. Einkommensteuerrechts anzusehen ist. Die Gewinnabsicht braucht nur Nebenzweck der Betätigung zu sein.

Über die Bedeutung der Merkmale des § 1 GewStDV für den Gewerbebetriebsbegriff besteht Unklarheit. Die Rechtsprechung und die überwiegende Ansicht in der Literatur halten die Merkmale des § 1 GewStDV für eine unabdingbare Voraussetzung des einkommensteuerlichen Gewerbebetriebes[13]. Fehle nur eines der positiven Merkmale oder liege eines der negativen Merkmale vor, handle es sich nicht um einen Gewerbebetrieb. Innerhalb dieser Meinungsgruppe ist umstritten, ob die Merkmale nicht nur notwendige, sondern auch hinreichende Bedingung einer gewerblichen Betätigung sind, d.h. ob zur Abgrenzung des gewerblichen Objektsbereichs auch auf andere Merkmale

13) z.B. BFH v. 29.8.1973, BStBl 1974 S. 6 (7); v. 2.11.1971, BStBl 1972 S.360; v. 15.12.1971, BStBl 1972 S. 291; v. 7.4.1967, BStBl S. 467; Blümich/Falk § 15 Anm. 2; Herrmann/Heuer § 15 EStG Anm. 18.

als die des § 1 GewStDV zurückgegriffen werden darf oder nicht. Die Rechtsprechung und ein Teil der Literatur ziehen zur Abgrenzung des Gewerbebetriebes im Einzelfall weitere Merkmale heran[14]. Andere halten den Merkmalskatalog des § 1 GewStDV für ausreichend und damit abschließend[15]. Es komme "allein auf den Geist an, mit dem man die Einzelmerkmale als solche und in ihrem Zusammenwirken erfülle"[16]. Die Gegenmeinung sieht die Funktion der Merkmale des § 1 GewStDV darin, "in ersten groben Zügen das typische Bild des Gewerbebetriebes" zu beschreiben[17]. Keines der Merkmale sei grundsätzlich unverzichtbar. Zahl und Inhalt der gewerblichen Merkmale unterliege dem stetigen Wandel, den die tatsächliche Entwicklung der Einkunftsquelle "Gewerbebetrieb" mit sich bringe. Der Gewerbebetrieb sei kein Klassenbegriff, sondern ein offener Typus[18]. Die Kompliziertheit des Meinungsstreites folgt daraus, daß drei Ebenen des Gewerbebegriffes, die sich nur schwer trennen lassen, umstritten sind. Es geht erstens darum, welche Merkmale den Gewerbebetrieb charakterisieren; zweitens, wie diese Merkmale inhaltlich zu verstehen sind, und drittens, wie die Abgrenzung zu den übrigen Einkunftsarten zu erfolgen hat. Die Merkmale des Gewerbebetriebes sind nur festzulegen, wenn deren inhaltliche Bedeutung klar ist. Die inhaltliche Bedeutung der Merkmale gewinnt erst an Farbe, wenn man sie in ihrer Abgrenzungsfunktion sieht. Hinzu kommt eine methodische Dimension, die für den Gewerbebetrieb eine begriffliche Einordnung anbietet: den Typusbegriff. Die Gefahr, sich vom Glanz dieses derzeitigen Modewortes blenden zu lassen, ist ebenso groß wie die,

14) Vgl. die Nw. in Fn 13.

15) Littmann § 15 Rdn. 1 a; Bähr DStR 1969, 626; Hofbauer BB 1969, 673 will das Negativmerkmal des Nichtvorliegens einer Verwaltung und Nutzung eigenen Grund- bzw. Kapitalvermögens hinzunehmen.

16) Littmann § 15 Rdn. 1a.

17) Streck FR 1973, 301.

18) Streck FR 1973, 303; Wihtol § 2 Anm. 1 (S. 10 b).

den Typusbegriff als bloße methodische Spielerei voreilig abzutun. Um dem methodischen Aspekt den angemessenen Stellenwert im Streit um das Verständnis des § 1 GewStDV beizulegen, bedarf es einer näheren Betrachtung der Typuslehre, soweit sie für den Gewerbebegriff von Bedeutung sein kann.

III. DIE LEHRE VOM TYPUS IM RECHT IN IHRER BEDEUTUNG FÜR § 1 GewStDV

Der Gebrauch des Wortes "Typus" ist uneinheitlich[19]. Im Hinblick auf § 1 GewStDV sind zwei Bedeutungen besonders zu betonen: Der Typus als eine bestimmte Form von Rechtssatzbegriffen und der Typus als das Anschauungsmaterial, das den Rechtssatzbegriffen zugrundeliegt[20].

Die Hauptbedeutung der rechtswissenschaftlichen Typuslehre besteht in der Gegenüberstellung zweier Begriffskategorien[21]: Des Typus- und des Klassenbegriffs. Um eine Verwechselung mit der anderen Bedeutung (Typus als das dem Begriff zugrundeliegende Vorstellungsbild) zu vermeiden, empfiehlt es sich, in diesem Zusammenhang von dem Typusbegriff, nicht bloß vom Typus zu sprechen[22]. Auch für den Gegenbegriff zum Typusbegriff gibt es keine einheitliche Terminologie. Es ist die Rede vom "Allgemeinbegriff"[23], vom "abstrakt-allgemeinen Begriff"[24], vom "Klassenbegriff"[25] oder einfach von dem "Begriff"[26]. In dieser Arbeit sollen "Typusbegriff" und "Klassenbegriff" als Unterart des "Begriffes" verwendet werden.

19) Vgl. Leenen, S. 19, 25 ff.; Koller, S. 11 ff., 30 ff.

20) Engisch (Konkretisierung), S. 264 mit weiteren Differenzierungen; Isensee, S. 68 ff.; Leenen, S. 80 ff.; Wolff, Studium Generale 1952, 200.

21) Leenen, S. 19; Koller, S. 17 .

22) Isensee, S. 69 in Fn 1 m.Nw.

23) Koller, S. 16.

24) Larenz (Methodenlehre), S. 443; allerdings nicht einheitlich: S. 194, 200 verwendet er das Gegensatzpaar "Begriff - Typus".

25) Kaufmann, S. 37.

Der Typusbegriff zeichnet sich durch die Offenheit, Abstufbarkeit, Sinnhaftigkeit, Ganzheitlichkeit und Anschaulichkeit seiner Merkmale aus[27]. Er kennt deshalb kein strenges "Entweder - Oder" und eignet sich besonders zur Erfassung fließender Übergänge. Der Klassenbegriff setzt sich dagegen aus einer Anzahl unabdingbarer Merkmale zusammen, die scharfe Trennlinien durch die fließenden Übergänge der Lebenswirklichkeit legen[28]. Unter den Klassenbegriff wird subsumiert, dem Typusbegriff wird zugeordnet. Zwei außersteuerrechtliche Beispiele sollen die Distinktion verdeutlichen: Die "Wegnahme" i.S.d. § 242 StGB setzt den Bruch fremden und die Herstellung neuen Gewahrsams voraus. Weist ein Sachverhalt alle diese Merkmale auf, so fällt er unter den Wegnahmebegriff, andernfalls nicht. Tertium non datur. Demgegenüber entscheidet das lückenlose Vorliegen aller Merkmale nicht über die Bejahung eines Typusbegriffes. Wichtig ist nicht der einzelne Charakterzug, sondern das gesamte Erscheinungsbild[29]. Ein anschauliches Beispiel dafür liefert die "Handwerksmäßigkeit" i.S.d. § 1 II Ziff. 2 HGB. Als Merkmale, die für ein handwerksmäßiges Arbeiten sprechen, werden z.B. die persönliche Mitarbeit des Inhabers, seine fachtechnische Qualifikation, das Arbeiten auf Bestellung, die Beschäftigung einschlägig geschulter Hilfskräfte, die Ausbildung von Lehrlingen oder ein örtlich begrenzter Kundenkreis genannt[30]. Ein Betrieb arbeitet nicht erst dann handwerksmäßig, wenn er alle diese Merkmale aufweist. Auch wenn z.B. der Meister nicht mitarbeitet oder keine Lehrlinge ausgebildet werden, kann die Bewertung des tatsächlichen Sachverhaltes ergeben, daß ein Handwerksbetrieb vorliegt, wenn die übrigen Charakterzüge besonders stark in den Vordergrund treten.

26) Leenen, S. 27 und passim.

27) Dazu Leenen, S. 34-49.

28) Leenen, S. 28 ff.

29) Larenz (Methodenlehre), S. 2oo f.; Leenen, S. 35.

3o) Vgl. im einzelnen Schlegelberger/Hildebrandt/Steckhan § 1 Anm. 38, 38 a m.Nw.

Während also beim Klassenbegriff unter eine begrenzte Anzahl unabdingbarer Definitionsmerkmale subsumiert wird, ordnet man beim Typusbegriff den Sachverhalt an Hand einer von vorneherein nicht begrenzten Anzahl von Charakterzügen zu, die in abstufbarer Ausprägungsstärke vorliegen können und im Einzelfall verzichtbar sind. Trotz der Unterschiede besteht zwischen dem Klassen- und dem Typusbegriff kein starrer begriffslogischer Gegensatz. Der Versuch, beide Begriffskategorien nach Eigenschaften zu unterscheiden, die ausschließlich die eine oder die andere Begriffsform kennzeichnen, ist fehlgeschlagen. Die Merkmale, die jede der Begriffsformen normalerweise kennzeichnen, können im Einzelfall auch bei der anderen auftreten[31]. Beide Begriffskategorien gehen daher ineinander über, und die Einordnung eines konkreten Begriffes kann nur durch eine typologische Zuordnung, mit der man prüft, welche Aspekte überwiegen, gefällt werden. Die Begriffe "Klassenbegriff" und "Typusbegriff" sind also selbst keine Klassen- sondern Typenbegriffe[32]. Sollte es sich beim Gewerbebetriebesbegriff um einen Klassenbegriff handeln, dann enthält § 1 GewStDV eine im wesentlichen unabdingbare und abschließende Aufzählung der gewerblichen Merkmale. Versteht man ihn dagegen typologisch, kommt § 1 GewStDV vor allem die Funktion einer Beschreibung des Gewerbebildes zu, die im Einzelfall durch Hinzufügung oder Verzicht von Merkmalen korrigiert werden kann. Die Frage, zu welcher der Kategorien der Gewerbebegriff gehört, kann aber nicht allein durch begriffsmethodische Überlegungen beantwortet werden. Der Unterscheidung von Typus- und Klassenbegriffen kommt insofern kein eigener Begründungswert zu. Der Gewerbebegriff hat nicht etwa deshalb die eine oder andere Merkmalsstruktur, weil er ein Klassen- oder Typusbegriff ist, sondern er ist umgekehrt wegen seiner inhaltlichen Bedeutung einer der beiden Begriffskategorien zuzuordnen. Bei

31) Vgl. ausführlich Leenen, S. 49 ff.; Koller, S. 14 ff.

32) Larenz (Methodenlehre), S. 2o2 f.; Leenen, S. 49 ff., 56.

der Zuordnung des Gewerbebegriffs zu einer der Begriffsformen spielt die zweite Bedeutung des Wortes "Typus" (verstanden als tatsächliches Anschauungsmaterial) eine Rolle.

Jedem gesetzlichen Tatbestand - mag er klassen- oder typusbegrifflich gefaßt sein - liegt ein bestimmtes tatsächliches Anschauungs- und Fallmaterial zugrunde.[32a] Auch diesen Anschauungshintergrund der Rechtssatzbegriffe bezeichnet man als Typus. Dazu zwei Beispiele aus dem bürgerlichen Gesetzbuch: Den Regeln der beschränkten Geschäftsfähigkeit (§§ 1o6 ff. BGB) liegt der Typus zugrunde, daß bestimmte Personen im Rechtsverkehr häufig übervorteilt werden. Die Tierhalterhaftung (§ 833 BGB) bezieht sich auf Fälle, in denen Tiere bei Dritten Schäden verursachen. Aus dem charakteristischen Ablauf der Lebensvorgänge erkennt man die Normalsituation, also den Lebenstypus. Ein Vorschlag zur besseren Unterscheidung von Klassen- und Typusbegriffen knüpft an die Art und Weise an, wie der Gesetzgeber den Typus begrifflich erfaßt[33]: Werde der Typus durch Begriffe gekennzeichnet, die unter sachlichen Gerechtigkeitsgedanken einer ständigen Korrektur am leitenden Wertgesichtspunkt (sog. Primärwertung) unterlägen, so daß ein Merkmalskomplex beschreibend hervorgehoben, aber nicht abschließend festgelegt werde, habe man es mit einem Typusbegriff zu tun. Kämen zu den sachlichen Primärwertungen weitere Wertungen (sog. Sekundärwertungen) hinzu, die den Objektsbereich durch die Auswahl von bestimmten Zügen des Typus in einem bestimmten Sinne festlegten, wobei eine bewußte Verschiebung des Objektsbereichs in Kauf genommen werde, liege ein Klassenbegriff vor. Kurz: Klassenbegriffe seien "durch die Überlagerung von Primär- und Sekundärwertungen gekennzeichnet"[34]. Diese These läßt sich an den Beispielen der §§ 1o6, 114, 833 BGB veranschaulichen. Die Vorschriften über die beschränkte Geschäftsfähigkeit sollen Personen schützen,

32a) Isensee, S. 76.

33) Leenen, S. 1o8.

34) Leenen, S. 1o9.

die aus mangelnder geistiger Reife oder Begabung, wegen Krankheit, aus Unerfahrenheit in geschäftlichen Dingen oder aus sonstigen Gründen im Rechtsverkehr zu unüberlegten Entschlüssen neigen (primäre Wertentscheidung). Diesen Personenkreis bestimmt der Gesetzgeber nicht durch schwer abgrenzbare typologische Merkmale wie z.B. die "mangelnde geistige Reife", "die Krankheit" oder "die Unerfahrenheit". Er klassifiziert den Kreis geschützter Personen vielmehr aus Gründen der Sicherheit und schnellen Abwicklung des privaten Rechtsverkehrs (sekundäre Wertentscheidung) durch die Altersgrenze (7 - 18 Jahre) und die Existenz eines entsprechenden Beschlusses des Vormundschaftsgerichtes. Dabei wird in Kauf genommen, daß Personen, die des Schutzes gar nicht bedürfen (z.B. der geschäftsgewandte Minderjährige) in den Objektsbereich fallen, während andere, die schutzbedürftig sind (z.B. der zurückgebliebene Volljährige oder der noch nicht entmündigte Kranke), unerfaßt bleiben[35]. Ein Rückgriff auf die primäre Wertentscheidung (Protektion schutzbedürftiger Personen) ist nicht mehr notwendig und möglich. Anders verfährt der Gesetzgeber bei der Erfassung der Personen, die für Schäden durch Tiere einzustehen haben (§ 833 BGB). Nach dem Grundgedanken (also der primären Wertentscheidung) des § 833 BGB soll derjenige verantwortlich sein, der das Tier im eigenen Interesse hält. Dieser Personenkreis hätte klassifizierend - unter Verzicht der Erfassung bestimmter Personen (z.B. des Pächters) - durch das bürgerlichrechtliche Eigentum an dem schädigenden Tier bestimmt werden können. Stattdessen enthält das Gesetz den Begriff des Tierhalters, der durch eine Vielzahl von im Einzelfall verzichtbaren Merkmalen (z.B. Eingliederung des Tieres in den Hausstand oder Wirtschaftsbetrieb, Ausübung der tatsächlichen Gewalt, des mittelbaren oder unmittelbaren Besitzes) in Verbindung mit dem Interesse an der Tierhaltung interpretiert werden muß. Eine sekundäre Wertentscheidung hat hier also nicht stattgefunden; der "Tierhalter" ist

35) Vgl. Leenen, S. 45 f., 102 ff. mit weiteren Beispielen aus dem Bürgerlichen Gesetzbuch.

ein Typusbegriff[36]. Die Beispiele zeigen, daß der Gedanke der primären und sekundären Wertentscheidung den Prozeß der Bildung von Klassenbegriffen zutreffend charakterisiert. Der Klassenbegriff legt einzelne typische Charakterzüge eines Erscheinungsbildes - unter bewußtem Verzicht auf andere Charakterzüge - als Definitionsmerkmale fest[37].

Als Ergebnis des methodischen Exkurses bleibt festzuhalten: Die Unterscheidung von Typus- und Klassenbegriff hat in der eigentlichen Sachdiskussion um den Inhalt des Gewerbebetriebsbegriffes keinen Begründungswert. Erst wenn das sachliche Ergebnis feststeht, kann die methodische Einordnung weitere Anhaltspunkte für die Anwendungsweise des Gewerbebegriffes geben. Andererseits leidet die Sachdiskussion um den Inhalt des Gewerbebegriffes nicht darunter, wenn man sie in Bahnen führt, die eine methodische Einordnung des Ergebnisses reibungslos ermöglichen. Es ist deshalb zunächst zu fragen, welcher Typus und welche primäre Wertentscheidung dem Gewerbebegriff des § 2 I Ziff. 2 EStG zugrundeliegen. Sodann soll mit den konventionellen Mitteln der Auslegung untersucht werden, ob und durch welche Merkmale welchen Inhaltes § 1 GewStDV diesen Typus in Form einer sekundären Wertentscheidung festlegt.

IV. DER TYPUS UND DIE PRIMÄRE WERTENTSCHEIDUNG, DIE DEM GEWERBEBETRIEBSBEGRIFF ZUGRUNDELIEGEN

Der Typus und die Primärwertung[38] des § 2 I Ziff. 2 EStG lassen sich aus einem geschichtlichen Rückblick erschließen. Alle Einkommensteuergesetze seit 1920 verwen-

36) Vgl. Larenz (Methodenlehre), S. 197 ff.

37) Larenz (Methodenlehre), S. 432 ff.

38) Typus und Primärwertung hängen eng zusammen, weil sie die Kehrseiten ein und derselben Sache sind. Ein bestimmter Lebenstypus kann sich erst unter dem Gesichtspunkt einer rechtlichen Problemstellung von der Fülle der Lebenswirklichkeit abheben. Umgekehrt aktualisiert sich die juristische Problemsituation erst an einem konkreten Lebenssachverhalt.

den den Begriff des Gewerbebetriebes[39], ohne ihn näher zu erläutern. Das Einkommensteuergesetz von 1920 steht auf dem Boden des Schanz'schen Einkommenbegriffes [40] und bezeichnet daher in den §§ 4 - 11 die Einkunftsarten nicht mit rechtlich trennscharf durchdachten Rechtsbegriffen; es soll durch eine lediglich beispielhafte Aufzählung "unter Wiederaufnahme allgemein geläufiger Begriffe dem Steuerpflichtigen die Abgabe der Steuererklärung und den Behörden die Veranlagung" erleichtert werden[41]. Die unveränderte Übernahme desselben Wortes ("Gewerbebetrieb") in den nachfolgenden Gesetzen deutet auf einen unveränderten gesetzgeberischen Vorstellungsinhalt bezüglich der Einkunftsart hin. Dementsprechend haben die Einkommensteuergesetze von 1920 - 1938[42] zur Prüfung der Einkunftsarten ausdrücklich auf die Verkehrsauffassung hingewiesen. Die Vorschriften, die diesen Hinweis enthalten, sind immer extensiv interpretiert worden[43]. Der Typus des § 2 I Ziff. 2 EStG besteht deshalb in einer Betätigung, die die Verkehrsauffassung für einen Gewerbebetrieb hält. Nach der Primärwertung des Gesetzes wird also ein Verhalten besteuert, das nach der Verkehrsauffassung als gewerblich anzusehen ist[44].

39) § 5 EStG 1920 (RGBl 1920 S. 360); § 6 EStG 1925 (RGBl 1925 S. 189); § 2 III Ziff. 2 EStG 1934 (RGBl 1934 S. 1005);1938 (RGBl S. 121); 1939 (RGBl S. 397).

40) Sog. Reinvermögenszugangstheorie; vgl. die Nachweise bei Tipke (Grundriß), S. 136 unter Fn. 14.

41) Begründung zum EStG 1925, S. 21 ff., zitiert nach Strutz § 6 Anm. 4.

42) § 10 EStG 1920 (RGBl 1920 S. 362): "Als Einkünfte aus Grundbesitz, Gewerbebetrieb, Kapitalvermögen und Arbeit sind außer den in §§ 6-9 bezeichneten auch solche Einkünfte anzusehen, die nach der Verkehrsauffassung der einzelnen Einkommensart zuzurechnen sind." § 6 II EStG 1925 (RGBl 1925 S. 189): "Welche Einkünfte den einzelnen Einkunftsarten (Abs. 1-8) zuzurechnen sind, bestimmt sich nach der Verkehrsauffassung, soweit nicht in den §§ 26-45 eine besondere Regelung getroffen ist."§ 2 III EStG 1934/1938 (RGBl 1934 S. 1005; 1938 S. 121): "Zu welcher Einkunftsart die Einkünfte im einzelnen Fall gehören, bestimmt sich nach den §§ 13-24, in Zweifelsfällen nach der Verkehrsauffassung.".

43) Die Verkehrsauffassung sollte nicht erst über die Zuordnung einer Einkunft zu einer der Einkunftsarten, sondern bereits darüber entscheiden, ob überhaupt eine einkommensteuerlich relevante Einnahme vorliegt; Becker (Grundlagen), S. 252; Strutz § 6 Anm. 44.

44) Strutz § 6 Anm. 43: "Es sollen ... nicht die starren Rechtsbegriffe maßgebend sein, sondern die aus ihnen im Wirtschaftsleben abgeleiteten Analogien, wobei auch die im Laufe der Zeit sich ändernden Anschauungen zu berücksichtigen sind".

V. DIE SUCHE NACH SEKUNDÄREN WERTENTSCHEIDUNGEN

Häufig hat es der Rechtsanwender selbst in der Hand, einem Begriff den einen oder anderen Bedeutungsinhalt zu geben. § 2 I Ziff. 2 EStG bzw. § 1 GewStDV könnten restriktiv interpretiert werden, so daß der Gewerbebetrieb durch eine unabdingbare und abschließende Anzahl inhaltlich klarer Merkmale definiert würde; ebensogut könnte § 1 GewStDV auch als exemplarische Aufzählung im Einzelfall verzichtbarer Merkmale zur Beschreibung des Gewerbebildes aufgefaßt werden. Welches Verständnis maßgeblich ist, muß durch die üblichen juristischen Auslegungsmethoden entschieden werden.

1. Die Auslegung des § 2 I Ziff. 2 EStG und des § 1 GewStDV

Die sprachliche Fassung des § 1 GewStDV, der positive und negative Merkmale aneinanderreiht, könnte für eine abschließende Aufzählung sprechen, zumal die Vorschrift nicht unter dem Vorbehalt des Regelmäßigen - wie § 9 GewStDV - steht. Andererseits ist der Kreis der Merkmale nicht durch Adverbien wie "nur" oder "immer" ausdrücklich eingegrenzt. Der Gesetzgeber hat bisher die Klassen- und Typenbegriffe nebeneinander verwandt[45]. Deshalb kann der bloßen Aufzählung von Merkmalen nicht entnommen werden, ob sie beispielhaft oder abschließend zu verstehen ist. Die grammatische Auslegung ist folglich zur Klärung des § 1 GewStDV ungeeignet[46].

Die systematische Auslegung des § 2 I Ziff. 2 EStG könnte eher für einen beschreibenden Charakter des § 1 GewStDV sprechen. Auch die Einkunftsarten nach § 2 I Ziff. 1, 3 und 4 EStG werden nicht abschließend definiert, sondern nur beschreibend hervorgehoben[47]. Dies deutet auf

45) Vgl. Isensee, S. 71 f. an den Beispielen des Kaufmannsbegriffs des HGB des Handwerks nach der Handwerksordnung und des Beamtenbegriffs der Beamtengesetze und des Grundgesetzes.

46) Vgl. allgemein: Leenen, S. 92, 120 f., 176.

47) Vgl. Tipke (Grundriß), S. 143; ders. (Grundstücksveräußerungen), S. 29; Jäger, S. 115; Brenne, S. 79.

eine entsprechende Struktur des § 2 I Ziff. 2 EStG und damit des § 1 GewStDV hin.

Eine historische Rückbesinnung läßt bei § 2 I Ziff. 2 EStG lediglich den Typus Gewerbebetrieb, nicht seine Festlegung in bestimmten Punkten erkennen. Dagegen läßt die Entstehungsgeschichte des § 1 GewStDV konkretere Rückschlüsse zu: Die Vorschrift faßt die Rechtsentwicklung bei der Interpretation des Gewerbebegriffes zusammen. Deshalb ist historisch gesehen die inhaltliche Deutung des § 1 GewStDV maßgebend, die die Praxis der Rechtsanwendung der Vorschrift gegeben hat.

Eine teleologische Betrachtung hat nach Sinn, Zweck und Funktion der Norm zu fragen. Wenn es auf Rechtsklarheit und Praktikabilität der Rechtsanwendung ankommt, liegt es nahe, einen Begriff im strengen Sinne zu interpretieren, um dem Rechtsanwender ein Zurückgehen auf den zugrundeliegenden Wertungsgedanken im Einzelfall zu ersparen[48]. So sind beispielsweise die Tatbestände des Strafgesetzbuches weitgehend klassenbegrifflich gefaßt[49], damit die Grenze zwischen erlaubtem und strafbarem Verhalten deutlich hervortritt. Im Steuerrecht soll der Bürger ebenfalls wissen, wann und in welchem Umfang er mit dem allgegenwärtigen Eingriff der Finanzverwaltung zu rechnen hat. Auch die Verwaltung ist zur Bewältigung ihrer Massenverfahren auf praktikable Begriffe angewiesen. Dies spricht für die Verwendung der trennschärferen Klassenbegriffe. Der Vergleich mit dem Strafrecht unter dem Aspekt des an strenge gesetzliche Tatbestandsmäßigkeit gebundenen Eingriffs ist jedoch unvollständig. Beide Rechtssysteme verfolgen nämlich unterschiedliche Zwecke. Das Strafrecht beabsichtigt eine individuelle Behandlung des konkreten Täters, die sich

48) Leenen, S. 101.

49) Wolff, Studium Generale 1952, 202 f.; a.A. Hassemer, S. 109 ff., 116 f., der alle strafrechtlichen Tatbestände als Typen ansieht, bei deren Auslegung man auf die Lebenswirklichkeit außerhalb des kodifizierten Strafrechts Bezug nehmen muß. Gegen dieses weite Typusverständnis zu Recht: Leenen, S. 31 f., 61.

an seiner Schuld und seiner Resozialisierungsprognose ausrichtet. Die Rechtsfolgenseite der Strafrechtsnormen bietet mit dem Strafrahmen das dazu erforderliche typologische Korrektiv (vgl. § 46 StGB). Demgegenüber zielt das Steuerrecht vorrangig auf die Lastengleichheit, die Gleichmäßigkeit und Universalität der Besteuerung ab. Deshalb ist die Rechtsfolge der Steuertatbestände auf den Pfennig genau festgelegt. Eine ebenso genaue Festlegung der steuerlichen Tatbestandsvoraussetzungen wäre dem steuerlichen Gleichheitszweck oft abträglich. Das Steuerrecht muß als Folgerecht an Lebenssachverhalte anknüpfen, die durch andere Rechtsgebiete - insbesondere das Privatrecht - bereits eingeordnet sind. Da es die Privatautonomie dem Bürger ermöglicht, ein bestimmtes wirtschaftliches Ziel auf unterschiedlichen rechtlichen Wegen zu erreichen, müssen die steuerlichen Begriffe die Fähigkeit zur Anpassung an die wechselhaften Erscheinungen des Wirtschaftslebens haben. Andernfalls kann die Gleichmäßigkeit der Besteuerung durch geschickte privatautonome Rechtsgestaltung unterlaufen werden. Dieser Gefahr kann ein Begriff, der nicht starr festgelegt ist, eher begegnen, als ein abgeschlossener Merkmalskomplex. Das Steuerrecht kommt deshalb ohne Typenbegriffe nicht aus. Die Umschreibung der Einkunftsarten des § 2 I Ziff. 1, 3 und 4 EStG, der Mitunternehmerbegriff des § 15 I Ziff. 2 EStG, die Organschaft gemäß § 7 a I Ziff. 2 KStG oder die wirtschaftliche Einheit i.S.d. § 2 I BewG sind nur einige Beispiele steuerrechtlicher Typenbegriffe. Den Mangel an Praktikabilität derartiger Begriffe hat die Steuerverwaltung auf andere Weise z.T. kompensiert: Durch die typisierende Betrachtungsweise[50]. Der steuerliche Gleichheitszweck läßt daher eher auf ein bildhaftes Verständnis des § 1 GewStDV schließen. Die Gleichmäßigkeit der Besteuerung dominiert aber nicht ohne weiteres das Bedürfnis nach Rechtssicherheit. Ein unpraktikabler Steuerbegriff, dessen Anwendungsbereich der Bürger nicht vorausberechnen kann, ist - selbst wenn

50) Vgl. dazu ausführlich Isensee, Die typisierende Verwaltung, insbesondere S. 73-75 zu den Unterschieden und Berührungspunkten von Typologik und typisierender Betrachtungsweise.

er die Steuergleichheit garantiert - ebensowenig wünschenswert wie einer, der der gleichheitswidrigen Rechtsanwendung Tür und Tor öffnet. Zudem widersprechen sich beide Prinzipien nicht a priori; ein Begriff, der beide gleichermaßen gewährleistet, ist der Idealfall. Dennoch wohnt beiden eine widerstreitende Tendenz inne. Ein klar festgelegter Begriff kann leichter umgangen werden, als ein unbestimmter, der dafür eine größere Anwendungsunsicherheit mit sich bringt. Die völlige Verwirklichung beider Prinzipien wird es ebensowenig geben, wie ein völliger Verzicht des einen zugunsten des anderen. Das Ziel einer gleichen Verteilung der Steuerlast muß unter einem Höchstmaß an begrifflicher Eindeutigkeit angestrebt werden. Die Einzelfallentscheidung bildet den Prüfstand für das sinnvolle Zusammenspiel beider Prinzipien. Die Rechtspraxis hat deshalb die Abwägung zwischen Rechtssicherheit und Gleichheitssatz vornehmen müssen. Es ist anzunehmen, daß sie im Laufe einer fast 1oo-jährigen Anwendung des steuerlichen Gewerbebegriffes beide Werte auf ein sinnvolles Maß zurückgeführt hat. Auch die teleologische Auslegung gebietet folglich eine Untersuchung der praktischen Anwendung des Gewerbebetriebsbegriffes[51].

Es gilt also zu untersuchen, mit welchen Merkmalen welchen Inhaltes der Gewerbebegriff in der Praxis der Rechtsanwendung Bestand hat. Ist es gelungen - vielleicht unter Verzicht auf die Erfassung des einen oder anderen Falles - den Gewerbebetriebsbegriff auf eine bestimmte Anzahl unabdingbarer Merkmale zurückzuführen, oder muß zur Einordnung eines Sachverhaltes unter § 2 I Ziff. 2 EStG auf eine unbestimmte Vielzahl von Einzelmerkmalen zurückgegriffen werden, die im Einzelfall nicht unerläßliche Voraussetzungen gewerblicher Tätigkeit sind? Die Tatbestandsmerkmale des § 1 GewStDV bilden den Ausgangspunkt der Untersuchung.

51) Zippelius, S. 226, 232; auch Leenen (S. 133 ff.) kommt nach der Untersuchung von Funktion und Ziel des besonderen Vertragsrechtes nur zu der These von der typologischen Struktur des Vertragsrechts, die er anschließend in der Praxis der Rechtsanwendung nachzuweisen versucht.

2. Die Selbständigkeit

Die selbständige Betätigung setzt ein Handeln auf eigene Rechnung und Gefahr voraus[52]. Dies wird durch eine Bewertung des Gesamtbildes der tatsächlichen Umstände festgestellt, indem man die für und gegen die Selbständigkeit sprechenden Aspekte gegeneinander abwägt[53]. Das Kriterium der Selbständigkeit hat allein die Funktion, den Gewerbebetrieb von der nichtselbständigen Arbeit nach § 19 EStG zu unterscheiden[54]. Zur Abgrenzung der anderen Einkunftsarten, die ebenfalls eine selbständige Betätigung erfordern, spielt das Merkmal keine Rolle. Häufig wird deshalb negativ geprüft, ob eine nichtselbständige Tätigkeit nach § 19 EStG oder ein Gewerbebetrieb vorliegt[55]. Man kann folglich die "Selbständigkeit" als ein weiteres negatives Abgrenzungskriterium, nämlich das des Nichtvorliegens einer nichtselbständigen Arbeit nach § 19 EStG ansehen.

Das Wort "selbständige" taucht in § 1 GewStDV noch ein zweites Mal auf, denn die "selbständige Betätigung" darf keine "andere selbständige Arbeit" sein. Der scheinbare Widerspruch wird durch die zweimalige Verwendung desselben Wortes ("selbständige") in unterschiedlichem Sinne verursacht. Während die "selbständige Betätigung" den Gegenbegriff zur Einkunftsart des § 19 EStG darstellt, meint die "andere selbständige Arbeit" speziell die Betätigungsformen des § 18 I Ziff. 2 und 3 EStG. Es wäre daher aus Gründen der sprachlichen Klarheit besser gewesen, die nichtselbständige Arbeit als weiteres Negativmerkmal und nicht als positives Element ("selbständige") in § 1 GewStDV aufzunehmen.

52) BFH v. 17.1.1973, BStBl S. 260 (261).

53) BFH v. 24.11.1961, BStBl 1962 S. 125 (126); v. 2.10.1968, BStBl 1969 S. 143 (144).

54) BFH aaO. (Fn 52).

55) Littmann § 15 Rdn. 2-5; Herrmann/Heuer § 15 EStG Anm. 7; Blümich/Falk § 15 Anm. 3 a.

3. Die Gewinnerzielungsabsicht

An Hand der sog. Baupatenfälle hat sich der Streit um den Inhalt des Merkmals entzündet: Ein Steuerpflichtiger kauft ein unbebautes Grundstück für 1oo.ooo DM, errichtet darauf Wohnhäuser für 5oo.ooo DM und schreibt hiervon nach §§ 7 b VII, 54 II EStG in den ersten zwei Jahren zusammen 15%, also 75.ooo DM,ab. Dadurch erzielt er bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung einen Verlust, der durch den Verlustausgleich zu einer Steuerersparnis von beispielsweise 3o.ooo DM führt. Im vierten Jahr verkauft er die Wohneinheiten für 59o.ooo DM, also für 1o.ooo DM weniger als er selbst aufgewendet hat. Seine Steuerersparnisse durch die Abschreibungen sind aber wesentlich höher. Von der Bejahung der Gewinnabsicht hängt ab, ob der Buchgewinn, der beim Verkauf durch die Aufdeckung stiller Reserven entsteht, der Einkommensteuer unterliegt.

Eine verbreitete Meinung in der Literatur verneint die Gewinnabsicht. Es verstoße gegen die Systematik des Einkommensteuergesetzes, den Gewinnbegriff der §§ 4, 5 EStG außer acht zu lassen[56]. Danach könne nur das Streben nach der Erzielung eines Überschusses über die Aufwendungen innerhalb des Betriebsvermögens nach § 4 I EStG als Gewinnabsicht verstanden werden[57]. Es sei ein Zirkelschluß, von der bloßen Absicht der Vermögensvermehrung bereits auf eine gewerbliche Tätigkeit mit Gewinnabsicht zu schließen, denn der Gewinnbegriff setze eine Mehrung des (Betriebs-) Vermögens voraus[58]. Außerdem sei das Merkmal der Gewinnabsicht, verstanden als Streben nach bloßer Vermögensvermehrung, zu unpräzise, um den Gewerbebetrieb von den anderen Einkunftsarten abzugrenzen[59]. Ungeachtet dieser Be-

56) Theis DB 1961, 453; Thoma BB 1968, 1241; Oschmann BB 1962, 1324 f.

57) Theis DB 1961, 453; Bähr DStR 1969, 62o f. m.Nw.

58) Parczyk StuW 1967, 725; Bähr DStR 1969, 621.

59) Fähr DStR 1969, 62o; Haeck/Koehler DB 1967, 177 mit weiteren beachtlichen Argumenten.

denken hat der Große Senat des Bundesfinanzhofes[60] die Gewinnabsicht bejaht. Es reiche aus, wenn der Steuerpflichtige durch eine Betätigung, die nach allgemeiner Auffassung als unternehmerisch gewertet werde, einen wirtschaftlichen Vorteil erstrebe. Damit dürfte die Frage für die Praxis in den nächsten Jahren erledigt sein. Bemerkenswert bleibt allerdings, daß sich auch nach dem Beschluß des Großen Senats noch immer ablehnende Stimmen erheben[61].

Die Absicht, wirtschaftliche Vorteile zu erzielen (also die Gewinnabsicht), ist allen Einkunftsarten immanent[62]. Der Gewinnbegriff kann deshalb nur die Fälle ausgrenzen, in denen ein wirtschaftlicher Vorteil nicht angestrebt wird[63]. Dieses Fallmaterial wird unter dem Stichwort der "Liebhaberei" zusammengefaßt. Die Ausgrenzung der "Liebhabereifälle" wird wegen ihres allgemeinen Charakters[64] bereits bei der Frage angesiedelt, ob überhaupt eine Einkunft des § 2 I EStG vorliegt und nicht erst bei der Prüfung einer bestimmten Einkunftsart[65]. Die Gewinnabsicht ist deshalb ungeeignet, den Gewerbebetrieb von den anderen Einkunftsarten zu unterscheiden. Der Bundesfinanzhof[66] versucht deshalb die Besonderheit der gewerbebetrieblichen Gewinnabsicht durch weitere Merkmale hervorzuheben. Die Gewinnabsicht müsse durch eine Tätigkeit verfolgt werden, "die nach allgemeiner Auffassung als unternehmerisch gewertet" werde, d.h.,

60) v. 17.1.1972, BStBl S. 7oo.

61) z.B. Littmann § 15 Rdn. 29; Scherrer DStR 1972, 711 ff.

62) Tipke (Grundriß), S. 139 f.; vgl. auch schon Becker (Grundlagen), S. 398 f. m.Nw. auf die RFH-Rspr.

63) Tipke (Grundstücksveräußerungen), S. 31.

64) "Liebhaberei" ist bei grundsätzlich allen Einkunftsarten möglich; vgl. BFH v. 8.4.1954, BStBl 188; Herrmann/Heuer § 2 EStG Anm. 39 d.

65) Littmann § 2 Rdn. 16; Blümich/Falk § 2 Anm. 4; Tipke (Grundriß), S. 139; Herrmann/Heuer § 2 EStG Anm. 39 b-d; dabei sind allerdings Bezugnahmen auf eine der Einkunftsarten erforderlich; sehr klar: Becker (Grundlagen), S. 215.

66) v. 17.1.1972, BStBl S. 7oo (7o3); ebenso Herrmann/Heuer § 15 EStG Anm. 11 a.

es müßten "auch die anderen drei Merkmale für die Annahme eines gewerblichen Unternehmens erfüllt sein". Der Bundesfinanzhof geht folglich ebenfalls davon aus, daß der Gewinnerzielungsabsicht allein keine klassifizierende Wirkung gegenüber den anderen Einkunftsarten zukommt[67]. Die Gewinnabsicht als spezielles Merkmal der Einkunftsart Gewerbebetrieb hatte nur solange einen eigenen Trennwert, wie man das Wesen der freien Berufe noch darin sah, daß diese "um ihrer selbst willen ohne Rücksicht auf die wirtschaftliche Auswirkung ihrer Ergebnisse betrieben werden"[68]. Mit der Aufgabe dieser Ansicht verlor die Gewinnabsicht ihre Funktion und leistet heute nur noch auf der "Einkunftsebene" Abgrenzungsdienste[69]. Sie ist daher in ihrer heutigen Fassung nicht einmal ein unzuverlässiges[70], sondern überhaupt ein spezielles Merkmal des Gewerbebetriebes mehr.

4. Die Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr

Das Merkmal ist seit jeher umstritten[71] und vielfach wird nur deshalb an ihm festgehalten, weil seine Streichung die Schwierigkeiten nicht beseitige[72] und zu einer Erweiterung des herkömmlichen Gewerbebegriffes führe[73].

67) Woerner BB 1973, 1527 bezgl. der Vermögensverwaltung.

68) RFHE 1, 129; 3, 316 (317); 14, 145 (147).

69) Jäger, S. 25; Zubrod, S. 1o f.

70) Herrmann/Heuer § 15 EStG Anm. 11 a.

71) Strutz § 6 Anm. 17 (S. 5o6 f.): Ein schwacher Punkt in der Gewerbebetriebsdefinition; Jastrow, S. 72: Keine eigene Funktion gegenüber der Gewinnabsicht; Pupitz, S. 15o ff.: Gekünsteltes Traditionsstück der Rechtsprechung des OVG; zustimmend: Zitzlaff StuW 1939, 847; wohl auch Becker StuW 1938, 1o2o.

72) Hövelmann, S. 38.

73) Blümich/Boyens, § 2 Anm. 39 (1), die zwar eine Erweiterung des herkömmlichen Gewerbebegriffes befürchten, die sich steuertheoretisch kaum rechtfertigen ließe; dann aber: "Praktisch würde allerdings die Streichung des erwähnten Merkmals wohl nicht allzu sehr ins Gewicht fallen, weil das Hervortreten eines Unternehmers an die Öffentlichkeit sich auf alle mögliche Weise vollziehen kann...".

a) die Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr

Der Wirtschaftsverkehr wird durch den Leistungsaustausch gekennzeichnet[74], d.h., der Gewerbetreibende bietet Leistungen an, die er gegen Geld oder sonstige Gegenleistungen eintauscht. Nachdem einmal klargestellt war, daß sich nicht nur materielle, sondern auch immaterielle Güter zum Leistungsaustausch des Wirtschaftsverkehrs eignen[75], hat dieser Aspekt seine selbständige Abgrenzungsfähigkeit weitgehend eingebüßt. Wirtschaftliche Vorteile lassen sich normalerweise ohne Gegenleistung nicht erzielen. Die Gewinnabsicht deckt somit diesen Teilgesichtspunkt des Merkmals mit ab[76]. Die Ansicht des Preußischen Oberverwaltungsgerichts, das Merkmal könne die "staatshoheitliche" Tätigkeit aus dem gewerblichen Bereich ausgliedern[77], ist in dieser Form überholt und durch positive gesetzliche Vorschriften entschieden[78]. Eine wirkliche Abgrenzung bleibt nur für den Bereich, in dem durch gewinngerichtete Tätigkeit Einnahmen erzielt werden, ohne daß ein Leistungsaustausch stattfindet (z.B. Bettelei[79]). Demgemäß wird vor allem der zweite Aspekt des Merkmals, die Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr, zur Ausgrenzung nicht gewerblicher Tätigkeiten verwandt[80].

74) z.B. Littmann § 15 Rdn. 30.

75) Grundlegend: PrOVG 90, 66 f.; heute allgemeine Meinung: vgl. etwa BFH v. 23.6.1964, BStBl S. 500 (501).

76) Im Spring, S. 35; Vogel in Loepelmann, Besprechung zu BFH v. 15.4.1958 (I) 1 I 189/57 U.

77) PrOVG 90, 79 m.Nw. auf seine st.Rspr.

78) Allein die Wahrnehmung öffentlicher Aufgaben führt noch nicht zum hoheitlichen Handeln des Steuerpflichtigen. Natürliche selbständige Personen können aus eigener Machtvollkommenheit keine öffentliche Gewalt ausüben. Wenn einem selbständigen Privatmann öffentliche Befugnisse zur Ausübung überlassen werden, handelt er für den zuständigen Hoheitsträger. Fraglich kann nur sein, ob wegen des mehr oder weniger amtlichen Charakters der Tätigkeit eine gewerbliche oder eine freiberufliche Tätigkeit in Betracht kommt; sehr klar: Blümich/Boyens § 2 Anm. 28; Lenski/Steinberg § 2 Anm. 141 (S. 352); vgl. auch den Überblick bei Spahn FR 1966, 147 m.Nw.; der Beruf des Notars, den das PrOVG 90, 79 als Gegenbeispiel anführt, ist in § 18 I Ziff. 1 EStG aufgenommen worden.

79) Hövelmann, S. 59 ff.; für den Berufsspieler vgl. RFH v. 14.3.1928, RStBl S. 181.

80) RFH v. 15.7.1942, RStBl S. 989: "Das Hauptgewicht des Begriffsmerkmals liegt nicht in den Worten 'wirtschaftlicher Verkehr', sondern in den Worten 'allgemeiner Verkehr'".

b) die Teilname am allgemeinen Verkehr

Ursprünglich setzte die Teilnahme am allgemeinen Wirtschaftsverkehr voraus, daß die Tätigkeit "nach außen hin in Erscheinung tritt, sich an die Allgemeinheit wendet, also nicht von vorneherein auf einen festumgrenzten Personenkreis beschränkt bleibt"[81]. Dieser Formulierung schwebt offenbar das Bild des Gewerbetreibenden der Gewerbeordnung und des Handelsrechts vor, der durch ein Geschäftslokal oder eine sonst erkennbare Organisationseinheit, in der er seine Leistungen einem unbrstimmten Personenkreis anbietet, an die Öffentlichkeit tritt[82]. Von diesem Grundsatz sind in der Folgezeit erhebliche Abstriche gemacht worden.

Hinsichtlich des angesprochenen Personenkreises reicht es nach heutiger Auffassung aus, wenn nur ein bestimmter Kundenkreis, ja nur ein einziger Kunde bedient wird[83]. Der Betreffende müsse lediglich den Willen haben, bei einer etwaigen Auflösung des Verhältnisses seine Tätigkeit in gleicher Weise auch für andere fortzusetzen[84]. In der heutigen Rechtsordnung kann praktisch jede Bindung im wirtschaftlichen Verkehr gelöst werden. Es ist deshalb schwer, sich eine Tätigkeit vorzustellen, die die Voraussetzungen erfüllt, die an das Vorliegen eines festumrissenen Personenkreises gestellt werden. Der Fall müßte schon so gelagert sein, daß der Unternehmer nur auf ganz bestimmte Abnehmer beschränkt bleiben will. Ganz abgesehen davon, daß es kaum möglich sein dürfte, eine derartige innere Einstellung nachzuweisen, erscheint auch diese Einschränkung noch bedenklich. Ein Produzent, dessen gesamte Fabrikation auf

81) PrOVG 9o, 8o; 16, 87; vgl. auch Boyens DStZ 193o,225 und Abschn. 126 GewStR.

82) PrOVG 33, 91; vgl. auch RFHE 19, 3o1 (3o8); 15, 347 (351).

83) RFH v. 28.2.1939, RStBl S. 578 (579); BFH v. 12.5.196o, BStBl S. 331 (334); FG Bremen, EFG 1975, 433; Herrmann/Heuer § 15 EStG Anm. 9; Boyens DStZ 193o, 226 m.Nw. auf die Rspr. des PrOVG.

84) Blümich/Boyens § 2 Anm. 38 (1).

einen Abnehmer zugeschnitten ist (z.B. Zubehörhersteller einer großen Autofabrik oder Lieferant eines Großversandhauses), ist sicherlich Gewerbetreibender. Falls er ausschließlich für diesen Kunden tätig sein und den Betrieb einstellen will, wenn ihm der Kunde keine Aufträge mehr erteilt, kann dies nichts am gewerblichen Charakter seiner Einkünfte ändern. Für eine differenzierte Besteuerung besteht kein sachlicher Grund, so daß die Gleichmäßigkeit der Besteuerung die Gleichbehandlung beider Fälle erfordert[85]. Eine begrifflich zwingende Abgrenzung ist deshalb durch die Bezugnahme auf den angesprochenen Personenkreis nicht möglich[86].

Auch bezüglich des Hervortretens an die Öffentlichkeit wird das Merkmal ausgedehnt, wenn es einer Subsumtion unter den Gewerbebetriebsbegriff, die vom Ergebnis her geboten ist, im Wege steht. Selbst wenn der Geschäftsherr nach außen hin überhaupt nicht in Erscheinung trete, sondern die Geschäfte über einen Strohmann abwickle, sei er Gewerbetreibender[87]. Der Gewerbebetrieb müsse nicht allgemein für das Publikum erkenntlich sein; die Erkennbarkeit für die "beteiligten Kreise" reiche aus[88]. Beim Grundstückshandel wird die Teilnahme am allgemeinen Wirtschaftsverkehr bereits deshalb bejaht, weil "das zum Verkauf in Frage kommende Gelände in der Regel aus seiner Lage ersichtlich ist, und die Besitzer von Baugrundstücken von Kauflustigen leicht zu ermitteln sind, so daß es eines besonderen Hervortretens durch Reklame u. dgl. im allgemeinen nicht bedarf ..."[89]. Im übrigen reiche es aus, wenn Art und Umfang der Tätigkeit erkennen ließen, daß sich der Steuerpflichtige "nachhaltig und mit Gewinnerzielungsabsicht ... am allgemeinen Wirtschaftsverkehr beteiligen

85) Vgl. zu diesem Beispiel auch Wihtol § 2 Anm. 1 D (S. 38 a).

86) Im Spring, S. 37.

87) BFH v. 20.12.1963, BStBl 1964 S. 137 (138); v. 22.6.1961, DB 1961, 1245; v. 2.4.1971, BStBl S. 620 (621).

88) BFH v. 2.4.1971, BStBl S. 620 (622) m.Nw.

89) RFH v. 19.11.1941, RStBl 1942 S. 38 (39) m.Nw. auf die RFH-Rspr.; kritisch dazu: Bähr DStR 1969, 624.

will"[90] . Die Beispiele lassen sich vermehren[91]. Es erscheint fraglich, ob angesichts dieser begrifflichen Ausweitung die Teilnahme am allgemeinen Verkehr gegenüber der Gewinnabsicht noch eine Eigenfunktion besitzt. Sollte dies nicht der Fall sein, ist das Merkmal überflüssig. Als Schulbeispiele für das Fehlen einer Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr werden Betriebskantinen, Werksbahnen[92], Vereine, die hauptsächlich ideale Zwecke verfolgen[93], und Kameradschaftsheime der Wehrmacht[94] aufgezählt. Die Beispiele wirken auf den ersten Blick überzeugend, weil hier Leistungen an einen von vorneherein umgrenzten Personenkreis erbracht werden. Wenn die Betriebskantine aber von einem Pächter unterhalten werde, handle es sich um einen Gewerbebetrieb[95]. Ein Eigentümer, der (ausschließlich) seine Mieter mit Strom beliefere, nehme am allgemeinen Wirtschaftsverkehr teil, weil er bei einem eventuellen Mieterwechsel bereit sei, auch den Neumieter mit Strom zu versorgen[96]. In den beiden letztgenannten Fällen steht der Gebrauch des Merkmals in Widerspruch zu seiner Verwendung in den "Schulbeispielen". Dadurch daß die Kantine nicht vom Betrieb, sondern einem Pächter unterhalten wird, ändert sich nicht der Personenkreis, dem die Leistungen angeboten werden. Auch im Falle des Eigentümers, der ausschließlich seine Mieter mit Strom beliefert, hätte die Teilnahme am allgemeinen Wirtschaftsverkehr eigentlich abgelehnt werden müssen. Hinsichtlich der Fluktuation des Personenkreises gibt es keinen Unterschied zwischen dem Wechsel von Mietern, Vereinsmitgliedern, Betriebs- oder Wehrmachtsangehörigen[97]. Das eigent-

90) BFH v. 20.12.1963, BStBl 1964 S. 137 (138); v. 13.12.1961, BStBl 1962 S. 127 (128).

91) BFH v. 24.2.1965, BStBl S. 263 (Erbensucher); v. 15.6.1965, BStBl S. 556 (Warenbewerter); FG Münster, EFG 1960, 351 (Kohlendieb).

92) Pühler, S. 60.

93) Blümich/Boyens § 2 Anm. 37; Blümich/Falk § 15 Anm. 6.

94) RFH v. 30.4.1941, RStBl S. 655.

95) Blümich/Boyens § 2 Anm. 29 (2).

96) RFH v. 28.2.1939, BStBl S. 578.

97) Dazu Hövelmann, S. 37 f.

liche Unterscheidungskriterium der Fälle ist die Gewinnabsicht. Betriebskantinen, Werksbahnen und Kameradschaftsheime werden auf Selbstkostenbasis betrieben. Dies ändert sich, wenn ein Pächter die Einrichtung übernimmt. Entsprechendes gilt für den Eigentümer als Stromlieferant seiner Mieter. In einer anderen Entscheidung sieht der Reichsfinanzhof die wesentliche Funktion des Merkmals darin, "daß ein gewerbliches Unternehmen im gewerbesteuerlichen Sinne dann nicht vorliegt, wenn jemand nur zur Deckung seines Eigenbedarfs ein Unternehmen betreibt, mag dieses auch äußerlich einen industriellen oder handelsmäßigen Betrieb darstellen"[98]. Das wäre beispielsweise der Fall, wenn der Eigentümer einer Vielzahl von Wohngebäuden ausschließlich zur Erhaltung und Pflege seiner Häuser eine Art Baubetrieb unterhält[99]. Aber auch dann scheitert die Annahme eines Gewerbebetriebes nicht erst mangels Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr, sondern bereits am Fehlen der Absicht einer Gewinnerzielung[100]. Der Hauseigentümer will nur Aufwendungen einsparen, nicht von einem Dritten eine Vermögensvermehrung erreichen[101]. Auch dieser Aspekt wird deshalb von der Gewinnabsicht mit umfaßt.

In einigen Fällen läßt der Bundesfinanzhof einen Gewerbebetrieb aber trotz vorhandener Gewinnabsicht mangels Teilnahme am allgemeinen Wirtschaftsverkehr scheitern:

98) v. 15.7.1942, RStBl S. 989.

99) Beispiel 537 bei Littmann § 15 Rdn. 30; Blümich/Boyens § 2 Anm. 27.

100) Dies scheint zwar im Hinblick auf die Rspr. zu den Baupatenfällen (vgl. oben bei Fn. 60) zweifelhaft: auf diesen Fall ist noch zurückzukommen (vgl. unten bei Fn. 181).

101) Jäger , S. 27; Im Spring, S. 27. Vgl. auch Blümich/Boyens § 2 Anm. 37; Strutz § 6 Anm. 17 m.Nw.

Bei der Beurteilung der Einnahmen einer Dirne aus "gewerblicher Unzucht" arbeitet der Bundesfinanzhof das Merkmal begrifflich auf[102]: "Eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr setzt voraus, daß sich jemand nach außen hin erkennbar am allgemeinen wirtschaftlichen Leben beteiligt, indem er am allgemeinen Güter- und Leistungsaustausch teilnimmt; es müssen eigene Leistungen gegen Entgelt an den Markt gebracht werden... Wirtschaft bedeutet die planmäßige Bedarfsdeckung, an der ein gewerbliches Unternehmen teilnimmt, indem es Sachgüter oder sonstige Leistungen - auch solche immaterieller Art - gegen Vergütungen eintauscht". Dann lehnt er unter Hinweis auf das Schrifttum unddie ständige Rechtsprechung das Merkmal ab, denn: "Die gewerbsmäßige Unzucht stellt das Zerrbild eines Gewerbes dar". In einem Falle, in dem ein Angestellter der amerikanischen Streitkräfte in seiner Freizeit leere Coca Cola-Flaschen auf dem Kasernengelände sammelt, sie zurückgibt und dadurch in einem Jahr 9.ooo DM erlöst, geht der Bundesfinanzhof entsprechend vor[103]. Zunächst erläutert er den begrifflichen Inhalt des Merkmals der Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr: "Dieses Merkmal erfordert, daß der Tätigwerdende sich mit seiner Verkaufsabsicht an den allgemeinen Markt wendet..., daß er eigene Leistungen an den Markt bringt, d.h. daß es sich bei seinem Tätigwerden um eine Tätigkeit handeln muß, die unmittelbar dem Leistungsaustausch dient. Dabei ist es ... ohne Bedeutung, daß es im Einzelfalle an einer äußerlich erkennbaren Organisation, an einem Geschäftslokal fehlt; gleichwohl tritt ein Steuerpflichtiger 'nach außen hervor, wenn Art und Umfang seiner Tätigkeit erkennen lassen, daß er sich nachhaltig und mit Gewinnerzielungsabsicht, wenn auch vielleicht nur über bestimmte Partner, am allgemeinen Wirtschaftsverkehr beteiligen will'". Danach lehnt er das Merkmal ab: "Demgegnüber wandte sich der Kläger weder mit einer Verkaufsabsicht noch mit einer eigenen Leistung an den allgemeinen Markt. Seine Tätigkeit, die im Einsammeln leerer Coca Cola-Flaschen bestand und auf einen bestimmten Kasernenbereich beschränkt war, war für die von ihm erzielten Entgelte zwar ursächlich, jedoch nicht typisch im Sinne einer gewerblichen Tätigkeit".

Die Urteile verdienen unter zwei Aspekten besondere Beachtung. Zum einen ist ein plötzlicher Methodenwechsel zu bemerken. Der Bundesfinanzhof beginnt mit einer klassenbegrifflichen Definition des Merkmals, die er dann aber nicht anwendet. Er weicht einer exakten Subsumtion aus, indem er auf das gewerbliche (Zerr-)Bild bzw. die typisch gewerbliche Tätigkeit, also den Typus des Gewerbebetriebes abstellt. Zum anderen ist der Grund des Methodenwechsels wichtig. Hätte der Bundesfinanzhof in beiden Fällen streng subsumiert, hätte er das Merkmal bejahen müssen[104]. Er vermeidet dies durch die Bezugnahme auf den Typus. Der methodische Wechsel dient also der restriktiven Interpretation des - nach Auffassung des Bundesfinanzhofes - Klassenmerkmals der Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr. Der Bundesfinanzhof wendet das Merkmal also entgegen der eigenen Prämisse nicht an. Die Urteile können deshalb nicht als Beleg dafür herangezogen werden, daß der Teilnahme am allgemeinen Wirtschaftsverkehr neben der Gewinnabsicht eine eigene Funktion zukomme.

1o2) BFH v. 23.6.1964, BStBl S. 5oo.

1o3) BFH v. 6.6.1973, BStBl S. 727.

1o4) Brezing StuW 1971, 174; FG Bremen EFG 1968, 357; Littmann §§ 22, 23 Rdn.65; in den Coca-Cola-Fällen hält Littmann (§ 15 Rdn. 3o) die Ablehnung gewerblicher Tätigkeit für bedenklich.

5. Die Nachhaltigkeit

Die Nachhaltigkeit soll einzelne, gelegentliche Handlungen aus dem Gewerbebegriff ausschließen[105]. Das Bindeglied zwischen mehreren Handlungen ist die Wiederholungsabsicht. Der Kerngehalt des Merkmals ist deshalb getroffen, wenn eine Vielzahl gleichartiger Handlungen mit dem Willen vorgenommen wird, sie bei sich bietender Gelegenheit zu wiederholen[106].

Dieser Grundsatz erfährt zahlreiche Erweiterungen, die zumeist vom Umsatzsteuerrecht ausgehen[107]. Anläßlich der umsatzsteuerlichen Prüfung einer schiedsrichterlichen bzw. gutachtlichen Tätigkeit eines Richters wird auf das subjektive Element der Wiederholungsabsicht ausdrücklich verzichtet. Es genüge, wenn "objektiv mehrere aufeinanderfolgende gleichartige Handlungen unter Ausnutzung derselben Gelegenheit oder derselben dauernden Verhältnisse vorgenommen werden"[108]. Der Richter handle deshalb nachhaltig. Als ein Steuerpflichtiger - aus einmaligem Anlaß - eine Testamentsvollstreckung, eine Grundstücksverwaltung und eine Bürgschaftsregelung ausführt, kann mit dieser Begründung die Nachhaltigkeit nicht bejaht werden, da es an einer Gleichartigkeit der Betätigungen fehlt. Ohne Begründung wird der Begriff erweitert: "Nachhaltigkeit ist

105) Vgl. Boyens DStZ 1930, 224; Blümich/Boyens § 2 Anm. 30 m.Nw. auf die Rspr. des PrOVG; Woerner BB 1973, 1527; vgl. auch BFH v. 15.12.1971, BStBl 1972 S. 291: "Im Gegensatz hierzu steht eine einmalige, ohne die Absicht der Wiederholung vorgenommene Handlung ".

106) Herrmann/Heuer § 15 EStG Anm. 8 a; Littmann § 15 Rdn. 24; Blümich/Falk § 15 Anm. 4 jeweils m.Nw.

107) Die Praxis (z.B. BFH v. 23.2.1961, BStBl S. 194 [193]; v. 1.8.1957, BStBl S. 355 [356], Abschn. 12 I GewStR) und ein Teil der Literatur (Blümich/Falk § 15 Anm. 4; Herrmann/Heuer § 15 EStG Anm. 3) gehen von der inhaltlichen Identität des Merkmals im Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuerrecht aus. Dagegen: Theis DB 1961, 454; Bähr DStR 1959, 624; Vangerow StRK EStG § 15 Allg. R 2, S. 1.

108) RFHE 24, 114 (115); 20, 263; zu weitgehend BFH v. 14.11. 1963, BStBl 1964 S. 139: "Zur Annahme einer nachhaltigen Tätigkeit genügt auch die rein objektive Vornahme mehrerer Handlungen, ohne daß den einzelnen Handlungen die Absicht des Steuerpflichtigen zugrundeliegen braucht, nachhaltig Gewinn zu erzielen". Er übergeht bei dieser Formulierung sowohl das Erfordernis der Gleichartigkeit als auch das der Ausnutzung derselben Gelegenheit.

aber auch gegeben bei einer Mehrheit verschiedener Handlungen, die in einem gewissen inneren Zusammenhang stehen"[109]. Die Gleichartigkeit wird also nicht mehr nach dem äußeren Erscheinungsbild, sondern nach dem inneren Zusammenhang der Handlungen beurteilt[110]. Aus zwei Voraussetzungen (Gleichartigkeit und Ausnutzung derselben Gelegenheit) ist damit eine geworden, an deren Vorliegen geringe Anforderungen gestellt werden. So sollten beispielsweise "die Fürsorge für das Vermögen des Erblassers[111], die Ausnutzung von Rechtskenntnissen[112] oder die innere Einstellung, "in jeder Richtung nachhaltig auf Erwerb bedacht" zu sein[113], eine innere Verknüpfung mehrerer äußerlich ungleichartiger Handlungen herstellen können. Im Falle des einmaligen Baues von 41 Eigentumswohnungen in der Absicht, sie an verschiedene Erwerber zu veräußern, hätte die Nachhaltigkeit eigentlich mit derselben Formulierung bejaht werden können. Stattdessen nimmt der Bundesfinanzhof das Merkmal aufgrund folgender Formulierung an[114]: "Nachhaltigkeit liegt auch vor, wenn zwar die Tätigkeit auf einem einmaligen Beschluß beruht, die Durchführung aber mehrere Handlungen erfordert". Bei kleineren Bauobjekten (vier Einfamilienhäuser) erfolgt eine Annäherung der Nachhaltigkeit an die "Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr": "Der nachhaltigen Betätigung begrifflich verbunden ist die 'Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr'. Wendet sich ... der Verkaufsinteressent ... an den allgemeinen Markt und verhandelt er mit mehreren Kaufinteressenten[115], so liegt eine nachhaltige Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr vor"[116].

109) RFH v. 22.1.1943, RStBl S. 221.

110) Hartmann/Metzenmacher E § 2 Tz. 279; Schlüter JuS 1973, 19.

111) RFH v. 22.1.1943, RStBl S. 221.

112) Sölch StuW 1942, 295.

113) RFHE 10, 263.

114) v. 16.2.1967, BStBl S. 337 (338).

115) In BStBl 1972 S. 291 (292) wohl unrichtig: "Verkaufsinteressenten".

116) BFH v. 15.12.1971, BStBl 1972 S. 291 (292).

Die Bandbreite möglicher Begriffsinhalte erweckt den Eindruck, das Merkmal könne "offenbar recht beliebig"[117] angewandt werden. Dieser erste Eindruck bedarf der Überprüfung. Deshalb soll versucht werden, die Fälle, in denen ein Gewerbebetrieb mangels Nachhaltigkeit scheitern soll, an Hand der verschiedenen Definitionen begrifflich zwingend auszugliedern.

Der wiederholte Verkauf von Gegenständen bei der Auflösung eines Haushalts[118], die Veräußerung oder der Tausch von Briefmarken aus einer privaten Sammlung[119], die Veräußerung einer Sammlung[120] oder von Handschriften aus dem Nachlaß eine Komponisten[121] und der Verkauf eines Hauses an einen einzigen Erwerber[122] sollen keine nachhaltigen Betätigungen darstellen. Dafür wird zumeist keine Begründung gegeben, sondern mit einem Satz festgestellt, es fehle an der Nachhaltigkeit. In allen Fällen, in denen mehrere Veräußerungshandlungen vorgenommen werden (Haushaltsauflösung, Veräußerung und Tausch von Briefmarken, Veräußerung von Handschriften) kann man die Nachhaltigkeit bejahen, weil objektiv mehrere aufeinanderfolgende gleichartige Verkaufshandlungen unter Ausnutzung derselben Gelegenheit bzw. derselben dauernden Verhältnisse vorgenommen werden. Wenn nur eine einzige Veräusserungshandlung stattgefunden hat (Verkauf einer Sammlung, eines Hauses) ist die Nachhaltigkeit zu bejahen, wenn das Objekt mehreren potentiellen Kunden angeboten wird und damit eine nachhaltige Beteiligung am allgemeinen Verkehr stattfindet[123]. Aber auch wenn das nicht der Fall gewesen sein sollte, greift die Formel des Reichsfinanzhofes[124] ein, wonach auch bei einer Mehrheit verschiedener einmaliger Handlungen, die in einem inneren Zusammenhang stehen,

117) Tipke (Grundstücksveräußerungen), S. 130.

118) Blümich/Falk § 15 Anm. 4.

119) Blümich/Falk § 15 Anm. 4.

120) Blümich/Falk § 15 Anm. 4; RFH v. 22.1.1943, RStBl S. 197.

121) Blümich/Falk § 15 Anm. 4; RFH v. 27.8.1942, RStBl S. 1073.

122) BFH v. 15.12.1971, BStBl S. 291 (292).

123) Vgl. BFH v. 15.12.1971, BStBl 1972 S. 291.

124) v. 22.1.1943, RStBl S. 221.

die Nachhaltigkeit zu bejahen ist. Die Sammler- und Bauherrentätigkeit, die schließlich im Verkauf der Objekte enden, umfassen eine Vielzahl verschiedener Handlungen, die innerlich zusammenhängen. Eine stichhaltige Begründung kann folglich für die Ablehnung der Nachhaltigkeit jeweils nicht gegeben werden.

Wenn jemand nur einmal auf einer einmaligen Veranstaltung tätig werde (z.B. Schankwirtschaft, Verkaufsstand auf einer Ausstellung, Messe, einem Jahrmarkt[125]), nur einmal ein - vielleicht sogar umfangreiches - Buch herausgebe[126] oder einmal Traubensaft ankaufe, ihn zu Wein ausbaue und dann verkaufe[127], wenn jemand eine Pflegschaft ausübe[128], ein einziges Unternehmen jahrelang hindurch berate[129] oder aufgrund einer einmaligen Vorsprache langjährige Provisionszahlungen erhalte[130], liege kein nachhaltiges Verhalten vor. All diese Handlungen sind jedoch komplexer Natur und setzen sich aus vielen Einzelhandlungen zusammen. Die Nachhaltigkeit könnte daher mit der Formel des Bundesfinanzhofes[131] bejaht werden, wonach es ausreicht, einen einmaligen Beschluß durch mehrere Handlungen auszuführen[132]. Zudem wird man wohl in jedem der Fälle den Willen des Steuerpflichtigen unterstellen können, das lohnende Geschäft "bei sich bietender Gelegenheit" wiederholen zu wollen. Was sich mit dem Merkmal begründen läßt, wird in den Fällen der Errichtung und Veräußerung mehrerer Häuser bzw. Wohnungen besonders deutlich. Während die Literatur

125) Beispiele bei Blümich/Falk § 15 Anm. 4.

126) RFH v. 12.5.1939, RStBl S. 926.

127) BFH v. 24.9.1969, FR 1970, 43.

128) RFHE 24, 114.

129) FG Hamburg, EFG 1963, 456.

130) BFH v. 14.11.1963, BStBl S. 139.

131) v. 16.2.1967, BStBl S. 337 (338).

132) Für den Fall des BFH aaO. (Fn. 127) ebenfalls kritisch: Herrmann/Heuer § 15 EStG Anm. 8 b.

betont, es handle sich vom Kauf der unbebauten bis zum Verkauf der bebauten Grundstücke um "einen einheitlichen unzerreißbaren Vorgang,... eine einzige zusammenhängende Handlung"[133], eine "konkrete Handlungseinheit"[134], bejaht die Rechtsprechung die Nachhaltigkeit, weil die Verwirklichung des Gesamtprojektes eine "Vielzahl rechtlich und wirtschaftlich eigenständiger Handlungen erheblichen Gewichtes"[135] erfordere. Diese Meinungsdifferenz macht deutlich, daß jede Tätigkeit nachhaltig ist, wenn man sie nur lange genug in eine Vielzahl einzelner Handlungen unterteilt[136]; andererseits braucht aber nur entsprechend abstrahiert zu werden, um in jedem Gewerbebetrieb letztlich eine einzige Handlung zu sehen[137]. Eine begrifflich eindeutige Ausgrenzung gewisser Tätigkeitsbereiche ist deshalb nicht möglich.

6. Die Betätigung

Das Merkmal bezeichnet nicht nur das positive Tun, sondern es kann auch in Form der Unterlassung als "negative Tätigkeit"[138] verwirklicht werden. Deshalb ist ihm bisher kein nennenswerter Abgrenzungswert zugekommen.

Erst in neuerer Zeit wird ihm entscheidende Bedeutung zur Auslegung der Vermögensverwaltung beigelegt[139]. Man müsse zwischen der erfolgskausalen Betätigung und derjenigen, die entstandene Gewinne lediglich realisiere, unterscheiden. Während der Gewerbetreibende sich erfolgskausal betätige, beschränke sich der Vermögensverwalter auf die Realisierung bereits entstandener Gewinne (z.B. durch Einziehung der Zinsen und Mieten oder

133) Theis DB 1961, 454.

134) Oschmann BB 1962, 1323; Bähr DStR 1969, 625.

135) BFH v. 2.11.1971, BStBl 1972 S. 360 (361).

136) Schmidt-Troschke BB 1972, 832.

137) Streck, FR 1973, 302.

138) BFH v. 14.11.1963, BStBl 1964 S. 139; vgl. auch RFH v. 12.5.1939, RStBl S. 926.

139) Tipke (Grundstücksveräußerungen) S. 45 ff.

durch Verkauf eines Grundstücks). Ansatzpunkt der Kritik an diesem Konzept ist die Ausnahme, die von dem aufgestellten Grundsatz gemacht wird: Der Vermieter, der seine Häuser instand setze, werde zwar erfolgskausal bezüglich der Mieteinnahmen tätig. Dennoch ändere dies nichts an seiner Eigenschaft als Vermögensverwalter, weil solche Arbeiten "typischerweise" mit der Grundstücksvermietung verbunden seien[140]. Auch das möglichst günstige Aushandeln des Mietzinses und der Vertragsschluß stellen Tätigkeiten dar, die erfolgskausal sind. Während sich also einerseits bei der Vermögensverwaltung erfolgskausale Tätigkeiten finden, gibt es andererseits bei den Gewerbebetrieben Gewinne, die auf erfolgsneutralen Tätigkeiten beruhen: Die Ölkrise hat gezeigt, daß die besten Geschäfte gemacht werden, wenn bei vollen Lagern der Preis einer Ware aufgrund äußerer Einflüsse steigt. Auch dies ist aber typisch für die entsprechende gewerbliche Tätigkeit. Das eigentliche Problem, welche erfolgskausalen Tätigkeiten bzw. erfolgsneutralen Gewinnrealisierungen schon zu dem Bild des Gewerbetreibenden oder noch zu dem des Vermögensverwalters und umgekehrt gehören, kann die Unterscheidung nicht befriedigend lösen. Sie beruht auf dem richtigen Gedanken, daß der typische Vermögensverwalter seine Gewinne aus vorhandenen Werten realisiert, während die Gewinne des typischen Gewerbetreibenden auf dessen Tätigkeit zurückgehen. Dies ist allerdings - wie die Gegenbeispiele zeigen - kein konstitutives klassenbegriffliches Unterscheidungselement, sondern allenfalls ein im Einzelfalle verzichtbarer Wesenszug privater bzw. gewerblicher Tätigkeit.

7. Die Negativmerkmale

Auch die Negativmerkmale könnten eine Eingrenzung des gewerblichen Objektsbereiches bewirken. Das ist aber nur dann der Fall, wenn sie Gebiete ausgliedern, die an sich zum Typus Gewerbebetrieb zählen. Der Gesetzgeber

140) Tipke (Grundstücksveräußerungen) S. 47 .

hat den Einkünftekatalog des § 2 I EStG in enger Anlehnung an die Lebenswirklichkeit, also die Verkehrsauffassung, konzipiert. Nach der Verkehrsauffassung steht der Gewerbebegriff aber schon seit jeher im Gegensatz zu den bäuerlichen und den freien Berufen. Deshalb gehören diese Einkunftsarten ohnehin nicht zum gewerblichen Bereich. Ihrer Aufzählung kommt nur klarstellende, nicht aber konstitutiv einengende Bedeutung zu. Dies betrifft auch das positive Merkmal der Selbständigkeit, das sich in Wirklichkeit als Negativmerkmal des Nichtvorliegens einer Einkunft nach § 19 EStG herausgestellt hat.

Die Negativmerkmale bewirken vielmehr eine Verunsicherung des Gewerbebegriffes. Was zur Land- und Forstwirtschaft oder zur selbständigen Arbeit gehört, ist nirgends abschließend definiert[141]. Dadurch wird die Unbestimmtheit, die mit der Feststellung dieser Einkunftsarten verbunden ist, auch in den Gewerbebegriff hineingetragen.

8. Zusätzliche Abgrenzungsmerkmale

Obwohl die Rechtsprechung den § 1 GewStDV grundsätzlich als zutreffende Wiedergabe der gewerblichen Wesensmerkmale ansieht[142], empfindet sie die vier positiven Merkmale oft als unzulängliches Hilfsmittel zur Abgrenzung verwandter Erscheinungen[143]. Deshalb wird im Einzelfall vielfach auf weitere Merkmale zurückgegriffen. Dem Vorhandensein von Betriebsvermögen könne eine beachtliche Bedeutung zukommen[144]. Die Tätigkeit müsse allgemein als unternehmerisch gewertet werden[145]. Die Vermietung sei dann gewerblich, wenn bei der Vermietung eine Tätigkeit entfaltet werde, die über das normale

141) Tipke (Grundriß), S. 143.

142) BFH v. 7.4.1967, BStBl S. 467.

143) BFH v. 11.7.1968, BStBl S. 775 (776); v. 17.1.1973, BStBl S. 260 (261).

144) BFH v. 17.2.1955, BStBl S. 100 (102).

145) BFH v. 17.1.1972, BStBl S. 700 (703); ebenso: Thoma BB 1968, 1240; Parczyk StuW 1967, 723.

Maß einer Vermietertätigkeit hinausgehe[146]. Beim Verkauf unbebauter Grundstücke sei die "Intensität, Planmäßigkeit und Nachhaltigkeit" der Betätigung wichtig[147]; zu diesem Zweck seien alle Aktivitäten im einzelnen zu untersuchen und zu würdigen[148]. Der An- und Verkauf von Wertpapieren könne gewerblich sein, wenn der Steuerpflichtige zum Ankauf erhebliche Kredite aufnehme, wenn er die Papiere nur kurz behalte, ein häufiger Umschlag erfolge oder wenn er die Geschäfte nicht über eine Bank, sondern selbst mit dem Kontrahenten abwickele[149]. In den Fällen der Errichtung und Veräußerung mehrerer Häuser bzw. Wohnungen hat der Bundesfinanzhof das Negativmerkmal des Nichtvorliegens einer privaten Vermögensverwaltung an die Aufzählung des § 1 GewStDV angefügt[150]; danach komme es darauf an, ob sich die Maßnahme als Nutzung von Grundbesitz im Sinne einer Fruchtziehung aus zu erhaltenden Substanzwerten darstelle, oder ob die Ausnutzung substantieller Vermögenswerte durch Umschichtung entscheidend in den Vordergrund trete.

Die juristischen Konstruktionen, mit denen die Merkmale eingeführt werden, sind unterschiedlich. Es wird an Hand des "Gesamtbildes", d.h. "der gesamten Umstände des Einzelfalles" geprüft, ob "die Tätigkeit dem Bild entspricht, das nach der Auffassung des Verkehrs einen Gewerbebetrieb ausmacht"[151], ob eine Ähnlichkeit mit Tätigkeiten vorliegt, die nach der Verkehrsauffassung

146) BFH v. 12.3.1964, BStBl S. 364 (365 f.).

147) BFH v. 25.7.1968, BStBl S. 655 (656).

148) BFH v. 29.8.1973, BStBl 1974 S. 6.

149) BFH v. 11.7.1968, BStBl S. 775 (777).

150) BFH v. 17.1.1973, BStBl S. 260.

151) BFH v. 12.3.1964, BStBl S. 364 (365 f.); v. 11.7.1968, BStBl S. 775 (776); v. 24.10.1969, BStBl 1970 S. 411 (413); v. 17.12.1970, BStBl 1971 S. 456 (459); v. 7.3.1974, BStBl S. 383 (384) jeweils m.Nw.

anerkanntermaßen gewerblich sind[152], oder ob die zu beurteilende Tätigkeit üblicherweise gewerblich betrieben wird oder nicht[153].

VI. DIE MERKMALE UND DIE BEGRIFFLICHE STRUKTUR DES GEWERBEBETRIEBSBEGRIFFES

Als Ergebnis der Untersuchung des Gewerbebegriffes in seiner Handhabung durch die Rechtspraxis kann festgehalten werden: § 1 GewStDV verstößt gegen die üblichen Regeln der Definitionstechnik, indem er zweimal dasselbe Wort ("selbständige") mit unterschiedlicher Bedeutung verwendet. Die positiven Merkmale werden durch Negativmerkmale eingeschränkt, die begrifflich nicht festgelegt sind, so daß deren Unbestimmtheit auch in den Gewerbebegriff hineingetragen wird. Die "Selbständigkeit" enthält der Sache nach das Negativmerkmal des Nichtvorliegens einer nichtselbständigen Arbeit. Ein juristisches Arbeiten im herkömmlichen Sinne ist mit § 1 GewStDV deshalb von vorneherein nicht möglich. Die drei positiven Merkmale

152) BFH v. 17.3.1951, BStBl S. 96: Keine Schwarzhändler; v. 8.5.1953, BStBl S. 237 (238): Wie ein amtlich zugelassener Briefmarkenhändler; v. 17.2.1955, BStBl S. 1oo (1o1): Der Tätigkeit des Artisten gleichartig; v. 23.6.196o, BB 196o, 1o12: Typische Tätigkeit eines Handlungsagenten; v. 26.1.1961, HFR 1961, 219; v. 28.9.1961, BStBl 1962 S. 32: Erschließt ein Grundstückseigentümer seinen Grundbesitz wie ein Grundstückshändler oder wie ein Baulandaufschließungsunternehmen, liegt ein gewerblicher Grundstückshandel vor; v. 16.12.1967, BStBl S. 337 (338); v. 2.11.1971, BStBl 1972, S. 36o (361): Wie ein Wohnungsbauunernehmen; v. 18.1.1973, BStBl S. 561 (562): Der Organisation eines Hotels oder einer Fremdenpension ähnlich; OFH v. 28.1o.1949, StuW II 195o, 5o (52): Nicht anders als jemand, der einen Trödelhandel eröffnet; FG Bremen EFG 1953, 56: Mit einem Versteigerer vergleichbar;
Darüber hinaus wird neben einer gewerblichen Betätigung häufig auch die Betätigungsform einer anderen Einkunftsart oder des einkommensteuerfreien Bereiches zum Vergleich mit herangezogen: BFH v. 3o.11.1965, BStBl 1966, S. 36 (38); v. 18.4.1972, BStBl S. 624: Die Tätigkeit eines Künstleragenten gleicht eher der eines Maklers als der eines Regisseurs; v. 23.8.1966, BStBl S. 677 (678), wo die Tätigkeit des Besamungstechnikers mit der des Tierarztes und der des Handwerkers verglichen wird; v. 2.4.1971, BStBl S. 62o (621 f.): Nicht wie ein Privatmann, sondern bankentypische Betätigung; FG Düsseldorf EFG 197o, 559: Unternehmensberater verglichen mit beratendem Betriebswirt und kaufmännischer Ergänzungstätigkeit; FG Münster DStZB 197o, 491: Beratende Tätigkeit eines Ingenieurs gemessen an dem beratenden Ingenieur sowie Makler bzw. Vertreter; FG Baden-Württemberg EFG 197o, 499 vergleicht die Tätigkeit des Steuerpflichtigen mit der des Rechtsanwaltes und des Handelsvertreters; FG Hamburg EFG 1971, 39: Kartograph gemessen an Ingenieur und Landmesser einerseits sowie handwerklich-zeichnerischer Leistung andererseits; vgl. auch die Darstellung der Abgrenzungskriterien zwischen Gewerbebetrieb und Vermietung und Verpachtung bei Bergmann DStR 1975, 161 f.; mehr als abschreckendes Beispiel: RFH v. 5.1.1938, RStBl S. 429, der die Tätigkeit des amtlichen Fleischbeschauers mit der des Bezirksschornsteinfegers und der Hebamme vergleicht.

153) BFH v. 2.4.1971, BStBl S. 62o (621); ähnlich vom 15.2.1966, BStBl S. 274 (275 f.); vgl. auch die Nw. bei Tipke (Grundstücksveräußerungen), S. 26 in Fn. 62-65.

sind so definiert, daß sie im Einzelfall auch das Gegenteil ihres eigentlichen Bedeutungskerns erfassen können: Gewinnabsicht kann auch derjenige haben, der außerhalb seines Betriebes Vermögensvorteile anstrebt; auch wer auf Dauer nur einen einzigen Kunden bzw. einen festen Kundenkreis bedient, kann am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnehmen, und wer eine einzige Leistung erbringt (z.B. Bau einer großen Brücke) oder kurzfristig tätig ist, kann nachhaltig handeln. Zudem sind alle drei Merkmale begrifflich miteinander verbunden. Eine gewerbliche Gewinnabsicht liegt vor, wenn auch die anderen Merkmale gegeben sind; am allgemeinen Wirtschaftsverkehr nimmt teil, wer erkennen läßt, daß er sich nachhaltig mit Gewinnabsicht am allgemeinen Wirtschaftsverkehr beteiligen will; die Nachhaltigkeit hängt begrifflich mit der Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr zusammen. Trotz dieser inhaltlichen Flexibilität wird im Einzelfall zusätzlich auf weitere Abgrenzungsgesichtspunkte zurückgegriffen, die selbst bei weitester Auslegung der einzelnen Tatbestandsmerkmale nicht in § 1 GewStDV enthalten sind.

Wenn es sich bei den positiven Einzelmerkmalen des § 1 GewStDV sachlich nicht um unabdingbare Voraussetzungen gewerblicher Tätigkeit handelt, besteht möglicherweise kein Unterschied zwischen der Meinung der Rechtsprechung und denen, die den Gewerbebegriff als einen Komplex von im Einzelfall verzichtbaren Merkmalen auffassen[154]. Vielleicht ließe sich die Unabdingbarkeit der positiven Merkmale aber damit begründen, daß es sich im Einzelfall nur um teleologische Extentionen oder Reduktionen handele, die als Ausnahmen nur den Regelcharakter der Unabdingbarkeit bestätigten. Auch wenn eine Norm klassenbegrifflich gefaßt ist, kommt dem Typus, der ihr zugrundeliegt, Bedeutung zu. An Hand des Typus werden die sachlichen, primären Wertentscheidungen entwickelt. Aufgrund weiterer, sekundärer

154) Vgl. oben bei Fn. 13.

Wertentscheidungen wird - unter Verwendung von Klassenbegriffen - diesem Typus ein bestimmter Objektsbereich entnommen. Bei der teleologischen Auslegung der Klassenbegriffe ist es deshalb zulässig, auf diese Wertungen zurückzugehen, um so den sachlichen Gehalt der Begriffe zu ermitteln und auszuschöpfen[155]. Wenn dies aber geschehen ist, muß dann auch grundsätzlich unter die Merkmale subsumiert werden. Zwei Beispiele aus dem Bürgerlichen Recht sollen dies veranschaulichen: Aus dem Regelungszusammenhang der §§ 116 ff. BGB ergibt sich, daß der Gesetzgeber den Kreis der beschränkt Geschäftsfähigen bewußt an eine bestimmte Altersgrenze bzw. an einen Beschluß des Vormundschaftsgerichts geknüpft hat. Es ist deshalb unzulässig, diesen Personenkreis im Einzelfall durch ein Zurückgehen auf die primäre Wertentscheidung (Protektion schutzbedürftiger Personen) zu korrigieren. Ähnliches gilt für § 181 BGB. Die Vorschrift knüpft bewußt an den regelmäßigen Interessenkonflikt an, der bei einem Vertreter, der mit sich selbst im eigenen Namen oder als Vertreter eines Dritten kontrahiert, besteht. § 181BGB muß deshalb auch angewandt werden, wenn im Einzelfall ein solcher Interessenkonflikt nicht besteht[156]. Nur dann ist es möglich, von einem unabdinbaren Merkmal zu sprechen, weil es andernfalls immer wieder durch den Typus relativiert werden kann. Die Merkmale des § 1 GewStDV werden nicht in einem bestimmten Sinne (teleologisch) endgültig festgelegt, sondern an Hand der Verkehrsauffassung[157], also des gewerblichen Typus, von vorneherein alternativ "definiert"[158]. Die Frage, wann die grundsätzliche und wann

155) Leenen, S. 190.

156) Vgl. zu den Beispielen Leenen, S. 101 ff., 190 f.

157) Vgl. BFH v. 2.11.1971, BStBl 1972 S. 360; v. 7.4.1967, BStBl S. 467 (468).

158) Zur Nachhaltigkeit: "Nachhaltig ... ist eine Tätigkeit, die auf Wiederholung angelegt ist. In der Regel ist hierzu eine Mehrzahl von Einzelhandlungen ... erforderlich. Demnach liegt Nachhaltigkeit auch vor, wenn zwar die Tätigkeit auf einem Beschluß beruht, die Durchführung aber mehrere Handlungen erfordert ... Der nachhaltigen Betätigung begrifflich verbunden ist die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr", BFH v. 15.12.1971, BStBl 1972 S. 291; vgl. auch: v. 16.2.1967, BStBl S. 337 (338); v. 17.1.1973, BStBl S. 260 (261); v. 29.3.1973, BStBl S.682 (683); zur Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr: "Eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr liegt ... auch dann vor, wenn ... der Unternehmer seine Betätigung auf einen gewissen Kundenkreis begrenzt..., BFH v. 19.11.1959, BStBl 1960, S. 331 (334).

die Ausnahmedefinition eingreift, entscheidet sich nach der Verkehrsauffassung und damit nach dem Typus, der dem § 2 I Ziff. 2 EStG zugrundeliegt. Die positiven Merkmale des § 1 GewStDV sind deshalb auch nach ihrer sachlichen Anwendung durch die Rechtsprechung nicht unabdinbare Voraussetzung einer gewerblichen Betätigung. Der Sache nach besteht damit kein Unterschied zu der Ansicht, die den § 1 GewStDV lediglich als bildhafte Beschreibung des Gewerbebetriebes ansieht. Die Praxis hat also der Gleichmäßigkeit der Besteuerung Vorrang vor der Rechtssicherheit und der Praktikabilität eingeräumt.

Ein strengeres Verständnis des § 1 GewStDV würde die Rechtssicherheit und Praktikabilität des Gewerbebetriebsbegriffes nicht erhöhen. Auch wenn man die Einzelmerkmale auf ihren ursprünglich engen Begriffskern zurückführt, treffen sie auch auf die anderen Einkunftsarten und den einkommensteuerfreien Bereich zu: Der Landwirt, der Freiberufler und der Vermieter können ebenso wie der Gewerbetreibende mit Gewinnabsicht nachhaltig am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnehmen. Andererseits gibt es Gewerbetreibende, auf die die positiven Merkmale des § 1 GewStDV nicht zutreffen. In den Fällen des Baues und Verkaufes vieler Häuser bzw. Eigentumswohnungen zum Selbstkostenpreis, um Steuern zu sparen (Baupatenfälle[159]), haben in gewissem Sinne sowohl der Bundesfinanzhof als auch die widersprechende Literatur Recht. Die Literatur hat Recht mit der Interpretation des Gewinnbegriffes. Nur wenn Vermögensvorteile innerhalb des Betriebsvermögens erzielt werden sollen, kann von einer gewerblichen Gewinnabsicht gesprochen werden[160]. Dagegen hat der Bundesfinanzhof im Ergebnis Recht, wenn man es an der Primärwertung des § 2 I Ziff. 2 EStG ausrichtet. Eine Gewinnabsicht im engeren Sinne kann im Einzelfall fehlen, solange

159) Vgl. oben bei Fn. 56.

160) So bereits der RFH unter Berufung auf die Rspr. des PrOVG; RFHE 1, B 17: "Da hier die Beantwortung der Frage, ob ein Gewerbebetrieb vorliegt, von dem Vorhandensein einer Erwerbsabsicht abhängt, wird von Rechtsprechung und Schrifttum die Gewerblichkeit eines Unternehmens als eines besonderen Gewerbebetriebs nur bejaht, wenn nach Absicht des Unternehmens dessen Betrieb ein selbständiges Mittel zur Erzielung dauernder Einnahmen bildet...".

die übrigen Gewerbemerkmale das Erscheinungsbild des Sachverhaltes verstärkt prägen[161]. Wenn jemand auf Dauer einen einzigen Großabnehmer beliefern will, nimmt er nicht am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teil und ist dennoch Gewerbetreibender. Wer einen bestimmten Gewerbebetrieb bereits nach kurzer Zeit einstellt, muß noch nicht nachhaltig tätig gewesen sein. Trotzdem betreibt er ein Gewerbe. Die Vielgestaltigkeit des Lebens macht es unmöglich, den gewerblichen Bereich durch eine bestimmte Anzahl trennscharfer Begriffe festzulegen. Der Versuch, es dennoch zu tun, würde zur unangemessenen Preisgabe der Gleichmäßigkeit der Besteuerung zugunsten der Rechtssicherheit führen.

Das sachliche Ergebnis läßt sich methodisch leicht einordnen. Der gewerbliche Typus ist nur in wenigen Punkten (Gewinnabsicht im weiten Sinne, Leistungsaustausch), die auch auf die übrigen Einkunftsarten sowie den einkommensteuerfreien Bereich zutreffen können und wenig praxisrelevant sind, festgelegt. Im übrigen erfolgt die Lösung von Grenzfällen an Hand einer Reihe besonderer Gegebenheiten, die wegen ihrer Vielzahl, ihres in Kombinationen unterschiedlichen Ausprägungsgrades und wegen der Unmöglichkeit einer vorherigen Grenzziehung nicht generell festgelegt werden können. Maßgeblich ist im Einzelfall die Verkehrsauffassung, also die gesetzliche Primärwertung, nicht eine im Laufe der Rechtsentwicklung eingetretene Sekundärwertung. Die Zuordnung zu einem interdependenten Gefüge abstufbarer Merkmale überwiegt deutlich die Subsumtion unter Begriffe, die klare Grenzlinien ziehen. Von einer Überlagerung der Primärwertung durch sekundäre Wertentscheidungen kann keine Rede sein. Der Typus Gewerbebetrieb hat folglich durch den Typusbegriff Gewerbebetrieb in § 2 I Ziff. 2 EStG Aufnahme gefunden.

161) Damit wird auch der Unterschied zum Fall des Steuerpflichtigen klar, der eine Art Baubetrieb zur Pflege seiner eigenen Häuser unterhält (vgl. oben bei Fn. 99): Er hat zwar wie der Baupate eine Gewinnabsicht im weiteren (Aufwandsersparnis) Sinne, nicht aber im engeren Sinne. Vom Baupaten unterscheidet ihn aber, daß er mit seinen Leistungen nicht zu Dritten in Kontakt tritt. Er bleibt deshalb Privatmann.

VII. DIE NOTWENDIGKEIT METHODISCHER GRUNDLEGUNG

Die Rechtsprechung arbeitet der Form nach klassenbegrifflich. Sie prüft an Hand der Merkmale des § 1 GewStDV und der Verkehrsauffassung, ob im Einzelfall ein Gewerbebetrieb vorliegt. Der Sache nach arbeitet sie typologisch, indem sie die Grenzfälle unter Berücksichtigung aller Umstände des Einzelfalles dem Typus Gewerbebetrieb zuordnet oder nicht. Bietet dieses Verfahren nicht große Vorteile? Das Arbeiten mit Klassenbegriffen ist in der juristischen Methodenlehre vor allem durch die "Begriffsjurisprudenz" des 19. Jahrhunderts wissenschaftlich geformt worden[162]. Die logische Subsumtion eines Lebenssachverhaltes unter vorgegebene Rechtssatzbegriffe ist eine Arbeitsweise, die leicht zu handhaben ist und eine große Überzeugungskraft ausstrahlt. Zudem kann man die überwiegende Mehrzahl der praktischen Lebenssachverhalte ohne Schwierigkeiten unter § 1 GewStDV subsumieren.Wenn ein Bankier, ein Hotelier, ein Handwerker, ein Kaufmann, ein Industrieller, ein Landwirt oder ein Arzt zur Einkommensteuer veranlagt werden, bereitet die Feststellung der Einkunftsart keine Schwierigkeiten. § 1 GewStDV legt in diesen Fällen den gewerblichen Bereich klar fest. Soll wegen einiger Grenz- und Übergangsfälle, die gemessen an der Gesamtzahl der Sachverhalte verschwindend gering sind, auf das gesicherte klassenbegriffliche Verfahren der logischen Deduktion des Untersatzes aus dem Obersatz verzichtet und dadurch möglicherweise auch der "klare" Fallbereich verunsichert werden? Sind nicht die "Reibungsverluste", die sich aus den Unterschieden von Form und sachlichem Inhalt der Prüfung des Gewerbebegriffes in wenigen Grenzfällen ergeben hinzunehmen, um wenigstens durch das Subsumtionsverfahren die Rechtssicherheit zu geben, die bei der sachlichen Prüfung nicht vorhanden ist?

Das Verhältnis von Regel und Ausnahme kann leicht ins Gegenteil umschlagen. Ob etwa die auf Verlust gerichtete Abschreibungsgesellschaft, der Bau und Ver-

162) Vgl. Larenz (Methodenlehre), S. 2o ff.

kauf von Häusern aus Gründen der Steuerersparnis (Baupate) oder die Personengesellschaft unter Familienangehörigen Ausnahmeerscheinungen bleiben, hängt weitgehend von ihrer Behandlung durch die Rechtsprechung ab. Das vernachlässigte Einzelphänomen von heute kann zur Massenerscheinung von morgen werden. Zudem bewährt sich die Behandlung des Normalfalles in der Grenzsituation als Prüfstein für die Richtigkeit der grundsätzlichen Auffassung. Deshalb wirkt die Lösung des Ausnahmefalles auf die des Normalfalles zurück.Um mit dem Typusbegriff Gewerbebetrieb in klassenbegrifflicher Form der Merkmale des § 1 GewStDV arbeiten zu können, war es notwendig, die Merkmale bis zur Konturenlosigkeit auszuweiten und miteinander zu verbinden. Sie haben deshalb heute den Charakter blutleerer Hilfsmerkmale, die nichts mehr über den Kern gewerblicher Tätigkeit aussagen[163]. Die Erfassung des klaren Fallbereiches ist dadurch verunsichert worden. Wenn ein Steuerpflichtiger alten Familienschmuck an mehrerer Erwerber verkauft, wenn er in seiner Freizeit durch Tausch zu einer ansehnlichen Briefmarkensammlung kommt oder wenn er mit einem Bauspardarlehn ein Wohnhaus baut, das er drei Jahre bewohnt und dann wegen eines Umzuges in eine andere Stadt nach langen Verhandlungen mit einer Vielzahl von Interessenten verkauft, so hat dies alles nichts mit einem Gewerbebetrieb zu tun. Dennoch trifft auf jede der Verhaltensformen die "Definition" des § 1 GewStDV zu[164]. Der Mangel an klassenbegrifflichen Begründungsmöglichkeiten birgt die Gefahr der Scheinrationalisierung in sich. Die klassenbegriffliche Anwendung des § 1 GewStDV täuscht das Ende einer Entwicklung vor, die in Wirklichkeit noch in vollem Gange ist. Die Dynamik der Einkunftsquelle Gewerbebetrieb wird durch klassenbegriffliche Statik ersetzt. Das Bemühen um den gewerblichen Typus vollzieht sich deshalb in Formen, die es Außenstehenden nur schwer ermöglichen, die Wertungen nachzuvollziehen. Warum die "gewerbliche" Unzucht nur das Zerrbild eines Gewerbes

163) Thoma BB 1968, 1240.

164) Thoma BB 1968, 1240,will die Einnahmen aus dem stückweisen Verkauf von Familienschmuck als gewerblich behandeln.

oder das Einsammeln und die Rückgabe leerer Coca-Cola-Flaschen nicht typisch im Sinne einer gewerblichen Tätigkeit sind[165], wird erst bei Kenntnis des gewerblichen Typus deutlich. Diese Nachteile kann eine methodisch geleitete Anwendung des Typusbegriffes "Gewerbebetrieb" verhindern. Da die Merkmale im Einzelfalle verzichtbar und in ihren Ausprägungsgraden zu berücksichtigen sind, können sie inhaltlich strenger und damit aussagekräftiger gefaßt werden, ohne daß damit eine Einengung des Objektsbereiches verbunden wäre. Die Gewinnabsicht ist das Streben nach Überschüssen im Betriebsvermögen; die Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr erfolgt durch den Leistungsaustausch mit einer Vielzahl von vorneherein unbestimmter Personen, und die Nachhaltigkeit setzt eine Vielzahl gleichartiger Handlungen mit Wiederholungsabsicht voraus. Bei den sog. "klaren Fällen" (z.B. Handwerker, Kaufmann, Bankier) sind alle Merkmale des § 1 GewStDV in dieser klaren Form verwirklicht. Der Grund liegt darin, daß diese eindeutig gewerblichen Betätigungen die Modellfälle zur Schaffung der abstrakten Merkmale des § 1 GewStDV gewesen sind. Es geht deshalb bei diesen Fällen weniger um ein schöpferisches Erkennen, als vielmehr um ein Kennen des Gewerbebereiches. Ein Beispiel soll dies verdeutlichen: Wenn ein Botaniker eine Rose findet, bedarf es keines Rückschlusses auf die typischen Eigenschaften einer Rose. Er ordnet diese Rose ohne Schwierigkeit als Rose ein, weil sie in praktisch allen Eigenschaften mit einem schon bekannten Gegenstand übereinstimmt. Wird ihm dagegen eine Blume vorgelegt, die sowohl die Eigenschaften einer Rose als auch die einer Nelke aufweist, muß er sich um den Typus der Rose bemühen[166]. Übertragen auf ein typologisches Verständnis des § 1 GewStDV bedeutet dies: Die Vorschrift beschreibt die "Vollformen" gewerblicher Tätigkeit, also die Betätigungsformen, die im gewerblichen Kernbereich liegen. Eine Betätigung, die - im engen Sinne verstanden -

165) BFH v. 23.6.1964, BStBl S. 500 ; v. 6.6.1973, BStBl S. 727.

166) Ein ähnliches Beispiel bei Kaufmann, S. 27 in Fn. 93; vgl. auch Heyde, Studium Generale 1952, 235.

nachhaltig mit Gewinnabsicht unter Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr stattfindet, ohne daß sie offensichtlich etwas mit Land- und Forstwirtschaft, der selbständigen und nichtselbständigen Arbeit oder einer Vermögensverwaltung zu tun hat, ist gewerblich. So erklärt es sich, daß auch bei typologischem Verständnis in einer Reihe von Fällen unter die "Definition" des § 1 GewStDV "subsumiert" werden kann.

Dennoch kann auch die Methodik des Typusbegriffes nicht als Allheilmittel für die Anwendungsnöte des Gewerbebegriffes angepriesen werden. Trotz der weithin bekannten Mängel eines klassenbegrifflichen Verständnisses des § 1 GewStDV hat kein Wechsel "in breiter Front" zum Typusbegriff stattgefunden, nachdem erste Denkanstöße in dieser Richtung erfolgt sind[167]. Die Gründe für dieses Zögern stimmen mit dem Unbehagen an der Typologie als Denkform überhaupt überein[168]. Es bleibt zweifelhaft, ob sich die methodische Konstruktion des Typusbegriffes als tragfähig genug erweist, um als Unterbau für die konkreten juristischen Fragestellungen des § 2 I EStG zu dienen. Der Abschied von scheinbar gesichertem Klassenbegriffsgut fällt schwer, solange an seine Stelle kein anderes durchschaubares und gesichertes Verfahren tritt. Die Gefahr, vom Regen in die Traufe zu kommen und die beklagte Rechtsunsicherheit nur noch zu vergrößern, erscheint zu groß, solange die Anwendung des Typusbegriffes "Gewerbebetrieb" in Voraussetzung und Inhalt nicht präzisiert werden kann[169]. In der Tat war bisher das sachlich-typologische Vorgehen der Rechtsprechung in Form klassenbegrifflicher Subsumtion eher geeignet, den Vorwurf des Gebrauchs von "rhetorischen, universal verwendbaren Redefiguren" und " nicht nachprüfbaren Schlagworten"[170] herauf-

167) Vor allem: Streck FR 1973, 297 ff.; auch: Wihtol § 2 Anm 1 (S. 1o b).

168) Vgl. dazu die Nw. bei Leenen, S. 19 in Fn. 15, sowie bei Ott, S. 81 f.

169) Vgl. Littmann § 15 Rdn. 1 a; Herrmann/Heuer § 15 EStG Anm. 12.

170) Tipke (Grundstücksveräußerungen), S. 52; vgl. auch Vangerow StuW 1964, 8o7: "Die vielfach beliebte Berufung auf das Gesamtbild dürfte wohl manchmal eher ein Ausweichen vor klarer Entscheidung sein, als eine wirkliche Lösung."

zubeschwören, als mißtrauische "Klassenbegriffler" zu überzeugen. Dieses Mißtrauen ist nicht unbegründet. Auf Anhieb stellen sich eine Reihe ungeklärter Fragen: Um welche Art von Typus handelt es sich? Welche Merkmale charakterisieren ihn und wie erhält man sie? Wonach richtet sich die Zuordnung, wenn eines oder mehrere Merkmale fehlen oder in schwächeren Ausprägungsgraden verwirklicht sind, was ist das "Gesamtbild" und wie wird es ermittelt? Es muß deshalb zunächst versucht werden, das Verfahren der typologischen Zuordnung im Rahmen des § 2 I EStG näher zu erläutern und einer inhaltlichen Überprüfung zugänglich zu machen, um ihm den Schein des Irrationalen zu nehmen, der viele davon abhält, vom ihm als methodischem Instrument zur Erläuterung und Abgrenzung der Einkunftsarten Gebrauch zu machen. Eine derartige Untersuchung ist umso dringlicher, als der Bundesfinanzhof in ausdrücklicher Anlehnung an die Typologik den Mitunternehmerbegriff nach § 15 I Ziff. 2 EStG als "offenen Typ" bezeichnet hat[171]. Das Ziel, die Gleichmäßigkeit der Besteuerung durch ein gesichertes Verfahren mit einem Höchstmaß an Rechtssicherheit zu verbinden, lohnt den Einsatz.

§ 2: Die methodische Grundlegung für das typologische Zuordnungsverfahren

Zur Beantwortung der methodischen Vorfragen soll kein eigenes typologisches System entwickelt, sondern möglichst auf den festen Bestand typologischen Denkens, der sich inzwischen gebildet hat, zurückgegriffen werden[1].

171) BFH v. 21.2.1974, BStBl S. 404.

1) Grundlegende Arbeiten der Typologik: Larenz, Methodenlehre; Leenen, Typus und Rechtsfindung; Ott, Die Problematik einer Typologie im Gesellschaftsrecht; Westermann, Vertragsfreiheit und Typengesetzlichkeit im Recht der Personengesellschaft; Hassemer, Tatbestand und Typus; Zippelius, Die Verwendung von Typen in Normen und Prognosen; Strache, Das Denken in Standards; Kaufmann, Analogie und "Natur der Sache"; Koller, Grundfragen einer Typuslehre im Gesellschaftsrecht; Engisch, Die Idee der Konkretisierung in Recht und Rechtswissenschaft unserer Zeit; Wolff, Typen im Recht und in der Rechtswissenschaft; Heyde, Ein Beitrag zur Typologik; weitere Nw. bei Isensee, S. 68 in Fn. 1.

I. DER TYPUSBEGRIFF "GEWERBEBETRIEB"

1. Die begriffliche Einordnung im Anschluß an Larenz

Larenz[2] unterscheidet allgemein folgende Bedeutungen des Ausdrucks "Typus": Erstens den Durchschnitts- bzw. Häufigkeitstypus einerseits und den Ganzheits- bzw. Gestaltstypus andererseits; zweitens den nur vorgestellten und den erkannten Typus sowie drittens den empirischen Typus, den logischen Idealtypus und den normativen Idealtypus. Speziell in der Rechtswissenschaft werden die Unterscheidungen Durchschnitts-/Ganzheitstypus, empirischer/normativer Typus und Ideal-/Real-/rechtlicher Strukturtypus häufig relevant[3]. Der Durchschnittstypus beschreibt eine regelmäßig zu erwartende Verhaltensweise (z.B. der Handelsbrauch oder die guten Sitten). Der Gestaltstypus bezeichnet eine mehr oder minder große Zahl von Eigenschaften, die eine bestimmte Person oder einen bestimmten Gegenstand insgesamt charakterisieren, ohne daß alle Merkmale unabdingbar vorliegen müssen (z.B. der Besitzdiener oder der Verrichtungsgehilfe). Die Unterscheidung empirischer/normativer Typus knüpft daran an, unter welchem Gesichtspunkt die Bildung der Typen erfolgt. Die normativen Typen werden unter gesetzlichen Wertungsgesichtspunkten gebildet. Der empirische Typus wird der Lebenswirklichkeit entnommen. Die weitere Unterteilung bestimmt sich nach der Herkunft der Merkmale des Erscheinungsbildes des Typus. Beim Idealtypus beruhen die Merkmale auf einer Modellvorstellung, die nicht wiedergibt was ist, sondern davon ausgeht, was sein soll. Der Idealtypus ist deshalb nicht Abbild, sondern Vorbild der Wirklichkeit. Der Realtypus entnimmt seine Merkmale dagegen der Lebenswirklichkeit. Das Erscheinungsbild des rechtlichen Strukturtypus entstammt einem gesetzlichen Regelungszusammenhang, so z.B. der Typus "Gesellschaftsvertrag" der §§ 705 ff. BGB.

2) Larenz (Methodenlehre), S. 444 ff., ohne Anspruch auf Vollständigkeit.

3) Larenz (Methodenlehre), S. 447 ff.

Der Gewerbebetriebsbegriff bezeichnet eine Mehrheit von Merkmalen, die im Einzelfall nicht unbedingt alle vorliegen müssen. Es handelt sich deshalb um einen Gestaltstypus. Ein Rechtssatzbegriff ist nur von seinem rechtlichen Zweck und Zusammenhang her verständlich. Einem gesetzlichen Typusbegriff liegt daher stets ein normativer Typus zugrunde[4]. Dies gilt auch für den "Gewerbebetrieb". Nicht alle Charakterzüge, die in der Lebenswirklichkeit auftreten, sind auch für den steuerlichen Gewerbebegriff bedeutsam. So wird z.B. normalerweise ein Gewerbe als erlaubte Tätigkeit betrieben. Da derjenige aber, der sich rechtswidrig betätigt, nicht durch Steuerfreiheit privilegiert werden soll, spielt die Gesetzmäßigkeit des Verhaltens für den steuerlichen Gewerbetypus keine Rolle[5]. Die Merkmale des Gewerbebetriebes werden nicht in Form einer Modellvorstellung vorgegeben und können nicht einem steuerlichen Regelungszusammenhang entnommen werden. Sie stammen aus der Realität des Wirtschaftslebens. Die Lebenswirklichkeit liefert die verschiedenen Merkmale des gewerblichen Erscheinungsbildes; die Auswahl der Merkmale erfolgt aufgrund normativ-teleologischer Wertungen des Einkommensteuerrechts. Es handelt sich also bei dem Gewerbebetriebsbegriff um einen ganzheitlichen, normativen Realtypus[6].

2. Die unverzichtbaren Elemente des Gewerbebegriffes

Die Methodenfrage, ob ein Begriff, bei dem einzelne Merkmale unabdingbar festliegen, als Typusbegriff bezeichnet werden kann, ist umstritten[7]. Beim Gewerbebetrieb könnten die Merkmale der Selbständigkeit, der Gewinnabsicht[8] und des Leistungsaustausches unverzichtbar sein, denn wenn eines von ihnen fehlt, liegt § 2 I Ziff. 2 EStG nicht vor.

4) Larenz (Methodenlehre), S. 452.

5) RFH in st.Rspr., vgl. die Nw. bei Becker (Grundlagen), S. 289 ff.; diese Rspr. ist durch § 5 II StAnpG gesetzlich festgelegt worden; vgl. die Gesamtdarstellungen bei Hövelmann, S. 46-55 und Wiemer, S. 108-113.

6) Larenz (Methodenlehre), S. 448; vgl. dazu allgemein: Leenen, S. 42 ff., 84-87, 179; Ott, S. 66-81.

7) Bejahend: Ott, S. 26 m.Nw. auf Koller; verneinend: Leenen, S. 51 f., 93 f.

8) Unter der Gewinnabsicht ist die Gewinnabsicht im weiteren Sinne zu verstehen; vgl. dazu oben § 1 bei Fn. 56.

Hinter dem Merkmal der Selbständigkeit verbirgt sich in positiver Formulierung des Negativmerkmal des Nichtvorliegens einer nichtselbständigen Arbeit nach § 19 EStG. So gesehen wäre die Selbständigkeit ein ebenso unverzichtbares Gewerbemerkmal wie das Nichtvorliegen der übrigen Einkunftsarten. Die Tatsache, daß sich das Bild der Einkunftsart des § 19 EStG in einem Merkmal (Unselbständigkeit) erschöpft und dieses Merkmal positiv formuliert den übrigen Einkunftsarten als Definitionselement ("selbständige") beigegeben werden kann, rechtfertigt keine Sonderbehandlung. Ein solches Verständnis führt aber nicht weiter, weil die Negativmerkmale den Gewerbebereich nicht konstitutiv einengen, sondern nur deklaratorisch hervorheben, was ohnehin nicht zum Objektsbereich des Gewerbebegriffes gehört. Die Selbständigkeit ist deshalb nicht unabdingbares Merkmal eines Gewerbebetriebes, sondern nur ein Gegenbegriff dazu, Die Gewinnabsicht und das Erfordernis des Leistungsaustausches repräsentieren dagegen keine andere Einkunftsart. Sie sind unverzichtbare positive Voraussetzungen gewerblicher Tätigkeit.

Ein Teil der Literatur behandelt die unabdingbaren Merkmale nicht als Elemente des Typus. Die unverzichtbaren Merkmale legten die Gattung, d.h. die Klasse fest, innerhalb derer ausschließlich an Hand der verzichtbaren Merkmale die Zuordnung zum Typus erfolge. An die Prüfung der Klassenmerkmale schließe sich als eigener Prozeß die Zuordnung zum Typus an. Diese Kombination von klassen- und typenbildenden Elementen wird als "relativer Gattungstypus" bezeichnet[9]. Übertragen auf den Gewerbebegriff bedeutete dies: Der gewinngerichtete Leistungsaustausch legte die Gattung fest, innerhalb der - ausschließlich an Hand verzichtbarer Merkmale - der Typus Gewerbebetrieb von den anderen Erscheinungen abgegrenzt würde. Gegen die Konstruktion des relativen Gattungstypus spricht, daß sie einen einheitlichen Begriff recht eigenwillig in zwei unabhängige Elemente, eine Gattung und einen Typus, unterteilt. Es fällt schwer,

9) Vgl. dazu Leenen, S. 51 ff. im Anschluß an Haller.

sich den Gewerbebegriff als gewerblichen Typus innerhalb der Gattung des gewinngerichteten Leistungsaustausches vorzustellen. Zudem stellt der relative Gattungstypus das typologische Verständnis des Unterschiedes zwischen Klassen- und Typenbegriffen in Frage. Der reine Klassenbegriff, der eine feste Anzahl eindeutiger Merkmale enthält, und der reine Typusbegriff, der durch abdingbare Merkmale mit unterschiedlicher Ausprägungsmöglichkeit gekennzeichnet ist, bilden die Endpole in einer Reihe unendlicher begrifflicher Übergangsformen. Als eine der Zwischenform ist auch ein Begriff - z.B. der des Gewerbebetriebes - vorstellbar, bei dem zwar einzelne Merkmale festliegen, aber dennoch insgesamt der typologische Charakter der Anwendungsweise überwiegt. Der relative Gattungstypus schließt solche Übergangsformen von vorneherein aus, indem er die klassenbegrifflichen Elemente aus dem Typus herausnimmt. Er fingiert dadurch klare Trennlinien, wo in Wirklichkeit fließende Übergänge zwischen den beiden Begriffskategorien vorliegen. Ein Typusbegriff, der auch unverzichtbare Elemente enthalten kann, kommt diesem Vorstellungsbild näher als die Konstruktion des relativen Gattungstypus.

3. Der Gewerbebegriff als Homonym

Soweit die Struktur des Gewerbebegriffes insoweit angesprochen wird, soll "die Erscheinungsform des Gewerblichen ... gleichmäßig sein"[10]. Im Hinblick auf die "Definition" des § 1 GewStDV scheint das der allgemeine, stillschweigend selbstverständliche Standpunkt zu sein. Erste Bedenken entstehen, wenn man die Richtlinien durchsieht und bemerkt, daß je nach Abgrenzungsproblem mit

10) Friedlaender DStZA 1968, 41.

unterschiedlichen Kriterien gearbeitet wird[11]. Setzt ein Landwirt nicht nur eigene Erzeugnisse ab, sondern kauft er dauernd und nachhaltig fremde hinzu, so hängt die Abgrenzung zur gewerblichen Betätigung davon ab, ob der Zukauf über den "betriebsnotwendigen Umfang" hinausgeht[12]. Übernimmt eine Friedhofsgärtnerei auch die Grabpflege, spielt es für die Einordnung der Tätigkeit eine wichtige Rolle, ob hierzu "weit überwiegend eigenerzeugte Pflanzen verwendet" werden[13]. Betreibt ein Arzt eine Krankenanstalt, so liegt keine gewerbliche Tätigkeit vor, wenn der Betrieb der Krankenanstalt ein notwendiges Hilfsmittel der ärztlichen Tätigkeit darstellt und aus dem Anstaltsbetrieb kein besonderer Gewinn angestrebt wird[14]. Eine freiberufliche Tätigkeit geht in eine gewerbliche über, wenn der Berufsträger nicht mehr persönlich leitend und eigenverantwortlich tätig ist[15]. Für die Abgrenzung zu § 19 EStG spielt allein die Selbständigkeit eine Rolle[16]. Der An- und Verkauf von Wertpapieren in erheblichem Umfang über längere

11) Bei der Auswertung der Richtlinien ist darauf zu achten, ob es sich wirklich um eine Typus-Zuordnung oder um eine Typisierung handelt. Beide Verfahren werden nebeneinander verwandt. Um eine typisierende Betrachtungsweise handelt es sich, wenn für einen Begriff zwar bestimmte Merkmale vorausgesetzt werden, auf die Ermittlung dieser Merkmale aber zugunsten des Normalfalles verzichtet wird; so kommt es z.B. nach Abschnitt 134 VI EStR zur Abgrenzung der Einkünfte Land- und Forstwirtschaft/Gewerbebetrieb bei der Erbringung von Dienstleistungen an Dritte "auf das Gesamtbild des Falles" an. Das Gesamtbild muß aber "aus Vereinfachungsgründen" nicht bemüht werden, wenn die Wirtschaftsgüter neben der eigenbetrieblichen Nutzung ausschließlich für andere Betriebe der Land- und Forstwirtschaft verwendet werden und die Einnahmen daraus nicht mehr als ein Drittel des Gesamtumsatzes des Betriebes betragen. Es bleibt dann bei landwirtschaftlichen Einkünften. Hier wird typisiert. Zur Abgrenzung Land- und Forstwirtschaft/Gewerbebetrieb im Falle des Zukaufs fremder Erzeugnisse kommt es nach Abschnitt 134 I EStR darauf an, ob der Landwirt "dauernd und nachhaltig fremde Erzeugnisse über den betriebsnotwendigen Umfang hinaus zukauft". In Abschnitt 134 IV EStR wird näher erläutert, wann der Zukauf "über den betriebsnotwendigen Umfang" hinausgeht; grundsätzlich nämlich dann, wenn er mehr als 30% des Umsatzes beträgt. Der Rechtsanwender soll den Sachverhalt im Hinblick auf den "betriebsnotwendigen Umfang" des Zukaufs aufklären, wobei dem Merkmal "Anteil des Zukaufs am Umsatz" eine besonders wichtige Rolle zukommt. Hier wird das Bild des "betriebsnotwendigen Umfanges" näher erläutert. Der Grenzbereich von Typologik, Typisierung und "gegriffener Größe" (vgl. dazu Isensee, S. 19 [Fn. 9], 179 [Fn. 7] m.Nw.) ist rechtsmethodologisch noch nicht geklärt.

12) Abschn. 134 I EStR.

13) Abschn. 134 VIII EStR.

14) Abschn. 135 VII EStR.

15) Abschn. 135 II-V EStR; gesetzlich verankert in § 18 I Satz 3 EStG.

16) Abschn. 135 I-III EStR.

Zeit erfolgt noch nicht gewerblich. Erst wenn der Betreffende entweder ein Ladenlokal unterhält, regelmässig die Börse besucht oder in sonstiger Weise unmittelbar oder über einen Dritten als An- und Verkäufer von Wertpapieren hervortritt, verläßt er den Bereich der privaten Vermögensverwaltung und wird zum Gewerbetreibenden[17]. Diese wenigen Beispiele weisen die Verwendung einer Vielzahl von Kriterien mit ganz speziellem Abgrenzungswert nach.

Möglicherweise läßt sich dies auf die Struktur des Gewerbebetriebsbegriffes als offenen Typus zurückführen. Die vielen Kriterien könnten zu der unübersehbaren Zahl seiner Einzelmerkmale gehören, die jeweils nur bei bestimmten Abgrenzungsfragen bedeutsam werden. Dagegen spricht, daß identische Merkmale je nach Fallgruppe eine unterschiedliche Bedeutung besitzen. Dem nachhaltigen An- und Verkauf beispielsweise kommt jeweils verschiedene Bedeutung zu, wenn es sich bei den Objekten etwa um Wertpapiere oder um Grundstücke handelt[18]. Zudem ist in Teilbereichen bereits eine starke Verfestigung des Typus erfolgt[19]. Wäre das gewerbliche Erscheinungsbild einheitlich, müßten Rückschlüsse zur Lösung anderer Problemgruppen möglich sein. Das ist nicht der Fall. Die unterschiedlichen Abgrenzungsgesichtspunkte sind in Wahrheit nur ein Spiegel des uneinheitlichen gewerblichen Erscheinungsbildes in der Lebenswirklichkeit. Die Einkommensteuergesetze der deutschen Bundesländer aus der Zeit vor dem ersten Weltkrieg haben noch bei der Erfassung der gewerblichen Einkünfte begrifflich zwischen "Handel, Gewerbe und Bergbau"[20] und damit zumindest zwischen drei bedeutsamen Teilbereichen gewerblicher Tätigkeit unterschieden. Darüber hinaus gibt es weitere unterschiedliche Erscheinungsformen. Die Handwerks-, Industrie- und

17) Abschn. 136 IV EStR.

18) Vgl. BFH v. 24.9.197o, BStBl S. 871 (872); v. 29.3.1973, BStBl S. 661 (663).

19) Abschn. 134 IV, V; 135 IX EStR.

2o) Vgl. § 1 Fn. 12.

Beherbergungsbetriebe, die Dienstleistungsunternehmen und die Kleingewerbetreibenden sind von ihrem äußeren Erscheinungsbild her kaum miteinander zu vergleichen. Nicht einmal innerhalb einer Gruppe eines Wirtschaftsbereiches bietet sich ein homogenes Bild (z.B. Schreiner und Friseur als Handwerker). Das Wort "Gewerbe" gewinnt erst an Farbe, wenn ein ganz bestimmter Gewerbezweig angesprochen wird. Die vielfältigen Abgrenzungsfragen sind folglich nur dann methodisch zu fassen, wenn man anerkennt, daß es "den Gewerbebetrieb" nicht gibt; er taucht in vielen, völlig unterschiedlichen Erscheinungsformen auf, die einem ständigen Wandel unterliegen. Dieser tatsächlichen Lage muß methodisch ein Rechtsbegriff entsprechen, der je nach der Situation einen unterschiedlichen Inhalt hat.

Ein Blick auf die übrigen Einkunftsarten bestätigt dies. Der Gesetzgeber schlüsselt die Sammelbegriffe des § 2 I Ziff. 1 und 3-7 EStG weitgehend in ihre Teilbereiche auf. So zeigt § 13 I EStG, daß so verschiedenartige Betätigungsformen wie der Gemüsebau, der Betrieb einer Baumschule, die Teichwirtschaft oder Imkerei zu Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft führen. § 18 I EStG zählt Berufsgruppen auf, die Einkünfte aus selbständiger Arbeit beziehen. Dazu gehören so unterschiedliche Tätigkeiten wie die des Zahnarztes, des vereidigten Buchprüfers, des Krankengymnasten, des Lotterieeinnehmers oder des Testamentsvollstreckers. § 19 I Ziff. 2 EStG stellt klar, daß auch Zahlungen aus früheren Dienstverhältnissen zur nichtselbständigen Arbeit zählen. Ähnliche Konkretisierungen enthalten die §§ 2o I; 21 I, II; 22; 23 EStG. § 15 EStG enthält zwar keine vergleichbaren Hinweise. Dies kann darauf zurückzuführen sein, daß sich der Gesetzgeber - wie bei der Schaffung der Gewerbeordnung[21] - wegen der Vielgestaltigkeit des gewerblichen Lebens zu einer auch nur annähernd vollständigen Aufschlüsselung des Gewerbebegriffes außer-

21) Vgl. dazu die Nw. bei Landmann/Rohmer Einl., Rdn. 86 ff., 88.

stande sah. Das bedeutet aber nicht, daß diese Teilbereiche nicht vorhanden wären. Es ist Aufgabe der Verkehrsauffassung, auf die die Einkommensteuergesetze von 1920 bis 1938 hinweisen[22], sie zu erschließen. Der Gewerbebegriff hat insofern eine analoge Struktur wie die anderen Einkunftsarten. Er ist ein Homonym.

Welche Bedeutung kommt bei diesem Verständnis dem § 1 GewStDV zu? Beschreibt er den Gesamtbegriff "Gewerbebetrieb" oder die einzelnen Teiltypen (z.B. Kaufmann, Schreiner usw.)? § 1 GewStDV nimmt eine Mittelstellung ein. Er beschreibt den Gewerbebegriff, indem er die Merkmale, die den Teilbereichen (z.B. dem Kaufmann, Handwerker usw.) gemeinsam sind, aufzählt.

II. DIE METHODE TYPOLOGISCHER RECHTSANWENDUNG IN § 2 I EStG

1. Das Verfahren – Überblick

Es lassen sich grundsätzlich zwei Stufen im typologischen Arbeitsprozeß unterscheiden. Zunächst wird das Erscheinungsbild des Typusbegriffes[23], d.h. seine maßgeblichen Charakterzüge, entworfen, um sodann zu prüfen, ob der fragliche Sachverhalt dem Typusbegriff zugeordnet werden kann[24]. Die beiden Phasen (Typenbildung und Zuordnung) lassen sich nicht eindeutig trennen, da das typologische Anwendungsverfahren - wie die klassenbegriffliche Subsumtion - der Zirkelstruktur des Verstehensprozesses unterliegt[25]. Auch die Typenbildung erfolgt unter

22) Vgl. § 1 Fn. 42.

23) Aus Gründen terminologischer Klarheit empfiehlt es sich, die Gesamtheit der Merkmale des Typusbegriffs als sein "Erscheinungsbild" und die Gesamtheit der Merkmale des Lebenssachverhaltes als das "Gesamtbild" zu bezeichnen; die Verwendung des Begriffes "Gesamtbild" wechselt: Im Sinne der Gesamtheit der Typenmerkmale: Larenz (Methodenlehre), S. 201; zur Bezeichnung der Merkmale des Lebenssachverhaltes: Isensee, S. 73 m.Nw.; im doppelten Sinne: Leenen, S. 183.

24) Larenz (Methodenlehre), S. 200 f.; Leenen, S. 177 ff., 183 f.

25) Engisch (Logische Studien), S. 14 ff.; Larenz (Methodenlehre), S. 183 ff.; Hippomer, S. 105 ff.; Leenen, S. 183.

einem ständigen "Hin- und Herwandern des Blickes"[26] zwischen Typusbegriff und Lebenssachverhalt, so daß die Aufstellung der einzelnen Typenmerkmale bereits eine Vorentscheidung für die Zuordnung des konkreten Falles enthält.

Der Zuordnung muß nicht immer eine Typenbildung vorangehen. Bei der Prüfung beispielsweise, ob ein Kaufmann, ein Bankier oder ein Bauunternehmer Gewerbetreibende sind, ist es überflüssig, das Erscheinungsbild des Typusbegriffes, das sich selbst wieder an diesen typisch gewerblichen Betätigungsformen orientieren müßte, zu entwerfen. Darüber hinaus wird es von der jeweiligen Abgrenzungsaufgabe abhängen, ob vor der Zuordnung der Typusbegriff durch Aufzählung der charakteristischen Merkmale zu beschreiben ist. Im Rahmen des § 2 I EStG lassen sich im wesentlichen vier Gruppen von Einordnungsproblemen unterscheiden:

(1) Einordnung von Übergangserscheinungen zwischen verschiedenen Einkunftsarten[27];
(2) Einordnung einer Betätigung, die nicht ausdrücklich im Einkommensteuergesetz angesprochen ist[28];
(3) Einordnung einer Betätigung, die im Einkommensteuergesetz (z.B. in § 18 I Ziff. 1 EStG) ausdrücklich erwähnt ist;
(4) Prüfung des Umfangs einer Einkunftsart, die unstreitig vorliegt[29].

26) Engisch (Logische Studien), S. 15.

27) z.B. Grenzziehung gegenüber Land- und Forstwirtschaft, selbständiger Arbeit, Vermögensverwaltung usw.; vgl.z.B. Littmann § 15 Rdn. 45-55 a.

28) Z.B. das Sortieren von Küken nach ihrem Geschlecht; oder die Suche unbekannter Erben, um sich von ihnen gegen ein Honorar zur Durchsetzung ihrer Erbschaftsansprüche beauftragen zu lassen; vgl. dazu BFH v. 16.8.1955, BStBl S. 295; v. 24.2.1965, BStBl S. 263.

29) z.B.: Gehören Rennwetten zur gewerblichen Tätigkeit des Trabertrainers? Fällt die Wertpapierspekulation des Bankiers in seinen privaten Bereich? Sind private Grundstücksgeschäfte des Immobilienmaklers seinem Gewerbebetrieb zuzurechnen?; vgl. dazu insgesamt die Nw. bei Littmann § 15 Rdn. 35, 36.

Zur Zuordnung der Fallgruppen (1) und (2) bedarf es regelmäßig des Rückgriffes auf ein gewerbliches Erscheinungsbild, während dies bei (3) und (4) normalerweise nicht der Fall ist.

2. Die Elemente

Beim normativen Realtypus spielen sowohl bei der Typenbildung als auch bei der Zuordnung jeweils das normative und das reale Element eine Rolle[30]. Zwar handelt es sich hierbei nicht um eine "reine", sondern eine bereits normativ bewertete Realität. Erst der normativ geschärfte Blick des Rechtsanwenders erkennt die realen Elemente, die für den einkommensteuerlichen Gewerbetypus relevant sind. Selbst wenn die Realität des Wirtschaftslebens in bestimmten Punkten allein den Ausschlag geben sollte, so kann ihr diese Bedeutung erst durch eine Wertung des Gesetzes zukommen. Der Normzweck diktiert, ob und welche Ausschnitte der Lebenswirklichkeit den Gewerbebegriff beeinflussen. Dennoch ist die Unterscheidung der beiden Aspekte wichtig. Sie zeigt, daß die einzelnene Merkmale nicht konstruiert oder einem gesetzlichen Regelungszusammenhang, sondern der Lebenswirklichkeit entnommen werden. Insofern unterscheidet sich der normative Realtypus "Gewerbebetrieb" von dem rechtlichen Strukturtypus "Mitunternehmerschaft"[31]. Die Unterscheidung bleibt aber unter dem Vorbehalt, daß es sich bei dem realen Element bereits um eine normativ bewertete Empirie handelt. Cum grano salis kann man sagen, daß bei der Typenbildung das reale und bei der Zuordnung das normative Element überwiegt.

a) Das reale Element

Zur Erfassung empirischer Erscheinungen zieht das Steuerrecht schon immer die Verkehrsauffassung als methodisches Instrument heran. Die Aufgabe der Verkehrsauffassung läßt sich wie folgt umreißen: "...bei der

30) Larenz (Methodenlehre), S. 448.

31) Vgl. dazu BFH v. 21.2.1974, BStBl S. 404 (406 f.).

Anwendung der Vorschriften des EStG [ist] von den Dingen der Wirklichkeit, dem Leben selber und nicht von spitzfindigen, lebensfremden Begriffen auszugehen ... Der Gesetzgeber [hat] die Vorgänge so treffen und fassen wollen, wie der Verkehr, das Leben sie nimmt und versteht"[32]. Diese anschauliche Beschreibung spiegelt allerdings nicht ausreichend die Schwierigkeiten wider, die das Arbeiten mit der Verkehrsauffassung verursachen kann. Nicht nur, daß die systematische Einordnung und die Feststellung der Verkehrsauffassung im Einzelfall nicht unproblematisch sind[33]. Es besteht darüber hinaus die Gefahr, der Verkehrsauffassung ein abgeschlossenes Eigenleben, das seine Standpunkte aus einer eigenständigen Gesetzmäßigkeit heraus bildet, zuzubilligen. Dabei würde übersehen, daß zwischen dem Verkehrsleben, den gesetzlichen Vorschriften, der Rechtsprechung, der Verwaltungspraxis und der wissenschaftlichen Diskussion ein intensiver gegenseitiger Beeinflussungs- und Durchdringungsprozeß stattfindet. Das Verkehrsleben spielt sich im rechtlichen Rahmen der gesetzlichen Vorschriften ab, und eine bestehende Verkehrsauffassung richtet sich in der Regel an Gerichtsentscheidungen, insbesondere einer ständigen Rechtsprechung aus. Gleichermaßen wird die Verkehrsauffassung auf eine ständige Verwaltungspraxis Rücksicht nehmen. Die Rechtsprechung und Verwaltung orientieren sich ihrerseits wieder an der wissenschaftlichen Diskussion. Als Erkenntnisquellen der Verkehrsauffassung zum Gewerbebegriff kommen das Handels-, das Gewerbe- und Berufsrecht[34], die steuerliche Verwaltungspraxis und Rechtsprechung, sowie die wissenschaftliche Diskussion zu den genannten

32) Becker (Grundlagen), S. 251.

33) Vgl. dazu den Gesamtüberblick bei Tipke/Kruse § 1 StAnpG Anm. 19-2o b.

34) Zwar wird nach Ansicht des BFH v. 2.11.1971, BStBl 1972 S. 36o der steuerliche Gewerbebegriff "durch Vorschriften oder Vorstellungen nichtsteuerlicher Gebiete, wie etwa des bürgerlichen Rechts oder der Gewerbeordnung, nicht wesentlich beeinflußt, da entsprechende steuerliche Verweisungen oder Anknüpfungen fehlen". Er übersieht aber, daß die Verkehrsauffassung einen derartigen Anknüpfungspunkt bildet.

Rechtsgebieten in Betracht. Aus dem Handels- und Gewerberecht gehen nicht die Zweifelsfälle, sondern der klare Anwendungsbereich, der durch formelle Einrichtungen nach außen in Erscheinung tritt, in die Verkehrsauffassung ein. Im Handelsrecht sind der relativ eng begrenzte Katalog des § 1 II HGB, das typologische Korrektiv des "in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetriebes "(§§ 2, 4 I HGB) und vor allem das Handelsregister zu nennen. Die besondere Stellung des Handelsregisters wird durch die Vertrauensschutzvorschrift der §§ 5, 15 HGB unterstrichen. Im Gewerberecht beeinflussen die vielfältigen Anzeige- und Genehmigungsvorschriften der Gewerbeordnung und der Sondergesetze die Verkehrsauffassung. Hinzu kommen die Berufsverbände, Kammer- und Interessenvertretungen, deren tägliche Verwaltungspraxis die Verkehrsauffassung prägt. Im umgekehrten Sinne wirken die Vorschriften des § 3 HGB und des § 6 GewO, die gewisse Tätigkeiten aus dem gewerblichen Bereich ausschließen. Aus Rechtsprechung, Verwaltung und Wissenschaft können dauerhafte Rechtsansichten zur Verkehrsauffassung werden. So ist für gewisse Betätigungen ein Konsens aller Rechtsanwender festzustellen, z.B. die Einordnung der fortgesetzten Begehung von Straftaten (Hehler, Schmuggler, Veranstalter von Glücksspielen) als gewerbliches Handeln[35]. In diesem Zusammenhang gewinnt auch § 1 GewStDV Bedeutung, der eine etwa 1oo-jährige Rechtsentwicklung zusammenfaßt und daher auch Rückschlüsse auf die Verkehrsauffassung zuläßt. Alle Betätigungsformen, die sich - streng interpretiert - nachhaltig, mit Gewinnabsicht und unter Teilnahme am allgemeinen Wirtschaftsverkehr abwickeln und die offensichtlich zu keiner anderen Einkunftsart oder dem einkommensteuerfreien Bereich gehören, sind nach der Verkehrsauffassung gewerblich. Der Kaufmann, der Bankier oder der Bauunternehmer können deshalb vorbehaltlos als Gewerbetreibende qualifiziert werden. Die Merkmale des § 1 GewStDV legen somit den harten, durch die Verkehrsauffassung abgesicherten Kernbereich des Gewerbebegriffes fest.

35) Heute gesetzlich verankert in § 5 II StAnpG.

b) Das normative Element

Als normative Elemente sind neben dem Wortlaut und der Systematik des § 2 I vor allem der teleologische Normzweck des Einkommensteuergesetzes und der Gleichheitssatz zu erwähnen.

c) Das Verhältnis des realen und des normativen Elementes zueinander

Obwohl das Einkommensteuerrecht an außersteuerrechtliche Vorgänge anknüpft, kommt ihm eine eigenständige Funktion zu. Deshalb ist das Einkommensteuerrecht am Gewerbebetrieb nur als Einkunftsquelle interessiert. Gewerberechtliche, betriebswirtschaftliche oder beispielsweise soziologische Aspekte treten dahinter zurück. Die normativ-einkommensteuerrechtlichen Elemente geben daher letztlich den Ausschlag. Falls die Verkehrsauffassung mit dem klaren Gesetzeswortlaut, der von Sinn und Zweck der Norm gedeckt wird, in Widerspruch steht, gehen die gesetzlichen Vorschriften vor. Dazu ein Beispiel: Lange Zeit war umstritten, ob die Lotsentätigkeit als Gewerbe oder freier Beruf anzusehen sei. Eine ständige Rechtsprechung behandelte die Lotsen als Gewerbetreibende[36]. Falls sich im Anschluß daran eine entsprechende Verkehrsauffassung gebildet haben sollte, ist dies heute unerheblich, da das Einkommensteuergesetz 1960 die Lotsen ausdrücklich zu den Freiberuflern zählt. Zwar kann auch die Verkehrsauffassung den Gesetzeswortlaut korrigieren; dies aber allenfalls dann, wenn der nur scheinbar klare Wortlaut mit "den Grundgedanken des Gesetzes, die ihrerseits zur Verkehrsauffassung eine gewisse Fühlung erstreben" in Widerspruch steht[37]. Auch dazu ein Beispiel: Stellt ein Verwalter fremden Vermögens mehrere Hilfskräfte ein und beschränkt er sich selbst nur noch auf Repräsentation, Überwachung des Personals, die Einziehung der Honorare u.ä., so ist er Gewerbetreibender, obwohl § 18 I Ziff. 3 EStG die Vermögensverwaltung ausdrücklich zur selbständigen Arbeit zählt[38].

36) BFH v. 8.7.1954, BStBl S. 261; v. 17.3.1960, BStBl S. 209; v. 13.12.1963, BStBl 1964 S. 99.

37) Becker (Grundlagen), S. 251.

38) BFH v. 25.11.1970, BStBl 1971 S. 239.

3. Der Prozeß der Typenbildung

Bei der Typenbildung muß der Rechtsanwender die Charakterzüge, die den Typusbegriff kennzeichnen, auffinden und ihre Wertigkeit im Erscheinungsbild des Begriffes feststellen. Einige Autoren empfehlen dazu eine "Gesamtbetrachtung", mit der man aus dem Sinnzusammenhang der Normen unter Berücksichtigung der Tatbestands- und Rechtsfolgenseite sowie des Fallmaterials der Rechtsprechung die gesetzgeberischen Leitbilder (zurück-)gewinnt[39]. Eine "Gesamtbetrachtung" in diesem Sinne ist zur Ermittlung des Erscheinungsbildes eines rechtlichen Strukturtypus, z.B. der Gesellschaften des Handelsgesetzbuches, entwickelt worden und deshalb auf diese Art von Typusbegriffen zugeschnitten. Dieses Verfahren könnte deshalb ohne weiteres auf den rechtlichen Strukturtypus der Mitunternehmerschaft im Sinne des § 15 I Ziff. 2 EStG angewendet werden. Der "Gewerbebetrieb" ist dagegen ein realer Typusbegriff. Bei der Suche nach seinem Erscheinungsbild hilft die gesetzliche Regelung zunächst nicht weiter. Während der Gesetzgeber z.B. in §§ 13 I, 18 I Ziff. 1 EStG die Leitbilder landwirtschaftlicher und freiberuflicher Tätigkeit aufzählt, fehlen in § 15 EStG derartige Angaben fast völlig. Wenn man auch aus den § 4 ff. EStG Rückschlüsse auf den Inhalt des Merkmals "Gewinnabsicht" ziehen kann, so bleiben dies doch nur vereinzelte Hinweise, die die gewerblichen Leitbilder insgesamt nicht näher konkretisieren. Dazu dient die Lebenswirklichkeit, also die Verkehrsauffassung. Aus dem empirischen Material, das die Verkehrsauffassung liefert, sind unter Berücksichtigung normativer Aspekte (vor allem: Wortlaut, Sinn, Zweck und Systematik der §§ 2 I, 13 ff. EStG) die Merkmale, die den Rechtssatzbegriff "Gewerbebetrieb" i.S.d. § 2 I Ziff.2 EStG charakterisieren, auszuwählen. Die normative Korrektur kann zu einer Auswechselung der Leitbilder (z.B. Lotse als Freiberufler, selbst wenn ihn die Verkehrsauffassung als Gewerbetreibenden ansieht) oder zum Verzicht auf einzelne Merkmale (z.B. Unerheblichkeit der Rechtmäßigkeit des Verhaltens) führen.

39) Leenen, S. 179 ff.; Koller, S. 58.

a) Die Gewinnung der Leitbilder

Es gibt in der Wirklichkeit des Verkehrslebens nicht nur ein einziges gewerbliches Leitbild, sondern eine Vielzahl von Betrieben ganz unterschiedlicher Gewerbezweige. Diesen Gewerbezweigen ist das konkrete Leitbild zu entnehmen. Eine Parallele zu § 18 I EStG bietet sich an. Ob eine Tätigkeit zu Einkünften nach § 18 I EStG führt, kann nicht an Hand des Begriffes der selbständigen Arbeit entschieden werden; Maßstab ist vielmehr eine der konkretisierten Erscheinungsformen der selbständigen Arbeit, die § 18 I EStG aufzählt. Entsprechendes gilt für den Gewerbebegriff: Nicht "das Gewerbe", sondern ein konkretisierter Gewerbezweig entscheidet über das Erscheinungsbild des Begriffes im Einzelfall. Auf welchen Gewerbezweig ist aber jeweils zurückzugreifen? Bei der Untersuchung, ob sich eine Witwe, die nach und nach die Bücher aus dem Nachlaß ihres Mannes veräußert, gewerblich betätigt, führt es nicht weiter, diese Tätigkeit an Merkmalen eines Handwerksberufes oder der Industrieproduktion zu messen. Interessant ist nur, wann die Tätigkeit der Witwe einen derartigen Umfang annimmt, daß man von einem Buchhandel sprechen kann. Wenn jemand "nebenbei" anderen Personen die Haare schneidet, ist das Friseurhandwerk das adäquate Leitbild und nicht z.B. das des Einzelhandelskaufmanns. Die Merkmale eines handwerklichen Berufes sind irrelevant, wenn eine maklerähnliche Tätigkeit zu beurteilen ist und umgekehrt. Die wenigen Beispiele zeigen die Notwendigkeit, das Erscheinungsbild gewerblicher Betätigung hermeneutisch, mit Rücksicht auf den Fall, den es zu beurteilen gilt, soweit wie möglich zu konkretisieren[40]. Ein entsprechendes Verfahren gilt für die anderen Einkunftsarten und den einkommensteuerfreien Bereich, die der Gesetzgeber nicht in ihre Teilbereiche aufgliedert. Wenn die Zugehörigkeit einer Einkunft zur nichtselbständigen Arbeit untersucht wird, so muß gefragt werden,

40) Dies ist nicht , wie Streck (FR 1973, 303) meint, ein naheliegender Umweg, sondern eine Folge der Homonymität des Gewerbebetriebsbegriffes; vgl. auch unten Fn. 53.

wann speziell der Handelsvertreter, der Heimarbeiter usw. in einem entsprechenden Abhängigkeitsverhältnis steht. Die Zugehörigkeit von Wertpapiergeschäften zur privaten Vermögensverwaltung entscheidet sich speziell nach den Charaktermerkmalen der Wertpapier- und nicht etwa der privaten Grundstücksverwaltung.

Fraglich ist, welche Betätigungsformen im einzelnen zum gewerblichen Kernbereich gehören und sich deshalb als gewerbliche Leitbilder eignen. Könnte neben dem Kaufmann, Bankier oder Friseur z.B. auch der sog. "Baupate" (also derjenige, der Häuser aus Gründen der Steuerersparnis baut und zum Selbstkostenpreis verkauft), der von der ständigen Rechtsprechung als Gewerbetreibender behandelt wird, als konkretisiertes Gewerbebild fungieren? Das Einkommensteuergesetz verweist für die Frage, was gewerblich ist auf die Lebenswirklichkeit in Form der Verkehrsauffassung. Da sich die Verkehrsauffassung selbst unter anderem an der Rechtsprechung ausrichtet und für den Rechtssatzbegriff "Gewerbebetrieb" nur die normativ bewertete Lebenswirklichkeit bedeutsam ist, gewinnt § 1 GewStDV hier Bedeutung. Mag die Verkehrsauffassung z.B. einen Arzt, einen Notar oder einen Krankengymnasten als Gewerbetreibende bezeichnen; § 1 GewStDV i.V.m. § 18 I Ziff.1 EStG zeigt, daß diese Berufe für den einkommensteuerlichen Gewerbebegriff keine Rolle spielen. Dies gilt auch für die positiven Merkmale des § 1 GewStDV. Die Rechtspraxis hat die Nachhaltigkeit, die Gewinnabsicht und die Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr als Merkmale gewerblicher Tätigkeit herausgearbeitet. Im konkreten Einzelfall sind die Merkmale jeweils verzichtbar (z.B. Produzent, der nur für ein Großversandhaus arbeitet); sie sind unverzichtbar, wenn es um die Eignung einer Tätigkeit an sich geht, als gewerbliches Leitbild zu fungieren. Der "Baupate", dem es an der Gewinnabsicht fehlt, kann nicht gewerbliches Leitbild sein. Das Leitbild der Tätigkeit "Bau und Verkauf von Häusern" ist der Bauunternehmer, der normalerweise ja mit Gewinnabsicht handelt. Der "Baupate" gehört zwar inzwischen zum

gesicherten Gewerbebereich, nicht aber zum gewerblichen Kernbereich. Er markiert nur eine Grenzposition des Gewerblichen in der unendlichen Abstufungsreihe Bauunternehmer/Privatmann. Auch die Tätigkeit eines Steuerpflichtigen, der die Küken nach ihrem Geschlecht sortiert (sog. "Kükensortierer"), oder der für Kriegsblinde Augenprothesen herstellt und den Augenhöhlen anpaßt (sog. "Augenhersteller"), gehört heute zum gesicherten gewerblichen Bereich[41]. Dennoch fällt sie nicht in den gewerblichen Kernbereich, da sich mit den überwiegend handwerklichen Aspekten dieser Berufe medizinische Kenntnisse verbinden, die die Abgrenzung zu § 18 I Ziff. 1 EStG zweifelhaft erscheinen lassen. Diese Berufe markieren lediglich eine (gesicherte) gewerbliche Grenzposition in der vielschichtigen Abstufungsreihe Handwerker/ähnlicher (medizinischer) Beruf i.S.d. § 18 I Ziff. 1 EStG.

Im Idealfall wird die Tätigkeit, die zur Beurteilung ansteht, als anerkanntes Gewerbe betrieben (z.B. Bau von Häusern - Bauunternehmen; Verkauf von Briefmarken - Briefmarkenhandel). Das Leitbild ergibt sich dann aus diesem Gewerbezweig. Eine derart betätigungsnahe Konkretisierung des Gewerbebildes wird jedoch nicht immer ohne weiteres möglich sein. Wenn ein Steuerpflichtiger leere Coca-Cola-Flaschen, die er auf einem Kasernengelände sammelt, zurückgibt (sog. "Coca-Cola-Fall")[42], wenn er Küken nach Geschlecht sortiert (sog. "Kükensortierer")[43] oder unbekannte Erben ermittelt, um sich von diesen gegen ein Erfolgshonorar mit der Durchsetzung der Erbansprüche beauftragen zu lassen (sog. "Erbensucher")[44], so läßt sich auf eine unmittelbar vergleichbare, allgemein anerkannte gewerbliche Tätigkeit schwerer zurückgreifen. Während

41) BFH v. 16.8.1955, BStBl S. 295; v. 25.7.1968, BStBl S. 662.

42) BFH v. 6.6.1973, BStBl S. 727.

43) BFH v. 16.8.1955, BStB S. 295; Inhalt der Tätigkeit: Auslese der Küken nach Geschlecht.

44) BFH v. 24.2.1965, BStBl S. 263; Inhalt der Tätigkeit: Ermittlung unbekannter Erben, um sich von diesen gegen ein Erfolgshonorar mit der Durchsetzung der Erbansprüche beauftragen zu lassen.

beim "Coca-Cola-Fall" in Form des Altmaterialiensammlers noch ein relativ verwandtes Gewerbebild ausfindig zu machen ist, muß in den anderen Fällen eine Grobuntergliederung genügen. Der "Erbensucher" erbringt durch seine Tätigkeit Dienstleistungen allgemeiner Art. Einen speziellen gewerblichen Sektor, in dem derartige Dienstleistungen erbracht werden, gibt es nicht. "Der Dienstleistungsunternehmer" muß daher als Leitbild ausreichen. Der "Kükensortierer" erbringt handwerkliche Leistungen, ohne daß man ihn einer bestimmten Handwerksgruppe zuordnen könnte. Vielmehr bildet "der Handwerker" das gewerbliche Erscheinungsbild.

b) Die Gewinnung und Gewichtung der Typenmerkmale

Wenn ein konkretes Leitbild (Briefmarkenhändler, Bauunternehmer) existiert, wird diese Betätigungsform auf Eigenschaften untersucht, die ihr üblicherweise anhaften. Es interessiert also nicht, was ausnahmsweise einmal den Betrieb eines ganz bestimmten Briefmarkenhändlers usw. kennzeichnet, sondern die nach der Verkehrsauffassung typischen Charakterzüge dieses Gewerbezweiges. Insofern scheiden eine Reihe individueller Eigenschaften aus. Darin liegt bereits eine gewisse Abstraktion. Andererseits darf die Abstraktion nicht so weit gehen, daß nur wenige abstrakt-allgemeine Merkmale übrig bleiben. Alle charakteristischen Züge finden Berücksichtigung[45]. Als Beispiel soll das Erscheinungsbild des Briefmarkenhändlers dienen: Der Briefmarkenhandel wird normalerweise durch den dauernden An- und Verkauf von Briefmarken, das Hervortreten an die Öffentlichkeit, die Art und Weise des Anbietens der Marken, durch das Sortiment, den Verkauf von Sammlerzubehör, die relativ große Zahl von relativ geringwertigen Geschäftsabschlüssen, durch den Zweck der Betätigung (Lebensunterhalt), durch die bestehenden Geschäftsverbindungen und anderes mehr gekennzeichnet[46]. In diesen Einzelmerkmalen spiegeln

45) Larenz (Fall-Norm-Typus), S. 158, der den Typus als "Mitte ... zwischen dem einmaligen individuellen, und dem abstrakt allgemeinen" bezeichnet; Hassemer, S. 113 f.

46) Vgl. zu weiteren Gesichtspunkten: Paulick DStZ 1941, 548ff.

sich z.T. die Merkmale des § 1 GewStDV wider. Sie werden aber ergänzt durch eine Reihe vergleichsweise konkreter Gesichtspunkte, die zur befriedigenden Grenzziehung erforderlich sind. Aus der Rolle, die die Einzelmerkmale für den Leitberuf in der Lebenswirklichkeit spielen, folgt ihre Bedeutung für das Erscheinungsbild des Typusbegriffes. So wird der Beruf des Briefmarkenhändlers sehr stark vom An- und Verkauf der Marken und seiner Kontaktaufnahme zu Dritten geprägt, während der Verkauf von Sammlerzubehör und die Art der Geschäftsverbindungen vergleichsweise in den Hintergrund treten[47].

Schwieriger ist das Auffinden der Typenmerkmale, wenn kein konkret-analoger Gewerbezweig zu der betreffenden Betätigungsart existiert (z.B. "Erbensucher", "Kükensortierer"). Die Typenmerkmale sind dann einer ganzen Gruppe von Gewerbebetrieben (z.B. Dienstleistungsunternehmen, Handwerksberufe) zu entnehmen. Deshalb bleiben sich vergleichsweise abstrakt, wenn auch das Vorstellungsbild immer noch konkreter ist, als wenn man auf "das Gewerbe" generell abstellt. Die Merkmale decken sich zum großen Teil mit denen des § 1 GewStDV. Allerdings verselbständigen sich die Gesichtspunkte, die innerhalb der ausgeweiteten Tatbestandsmerkmale des § 1 GewStDV Berücksichtigung finden, zu eigenständigen Typenmerkmalen, so z.B. die Dauer, die Planmäßigkeit und Intensität der Betätigung, die heute vielfach unter dem Aspekt der Nachhaltigkeit geprüft werden. Das Erscheinungsbild der Dienstleistungsunternehmen wird etwa durch folgende Merkmale gekennzeichnet: Das Hervortreten an die Öffentlichkeit, die Kontaktaufnahme zu vielen Kunden, die Vielzahl der Geschäftsabschlüsse, die Dauer, die Intensität und Planmäßigkeit der Betätigung, die Art der angebotenen Leistung und als speziell handwerkliche Gesichtspunkte[48] eine besondere Handfertigkeit, die aufgrund einer Ausbildung und längeren praktischen Erfahrung erworben wird.

47) Vgl. auch FG Berlin EFG 1972, 535, das das typische Berufsbild des Architekten unter Darstellung wichtiger und weniger wichtiger Merkmale ermittelt.

48) BFH v. 23.8.1966, BStBl S. 677 (678).

Sollte eine bestimmte Betätigungsform völlig neuartig und ohne Vorbild im Verkehrs- und Wirtschaftsleben sein, darf sich der Rechtsanwender nicht scheuen, selbst die wesentlichen Merkmale der Betätigung herauszuarbeiten und den Grad ihrer Bedeutung für die Einkunftsarten des § 2 I EStG festzulegen. So wird die Rechtsprechung in neuerer Zeit mit Rechtsbegriffen konfrontiert, die in der Verkehrsauffassung des Wirtschaftslebens noch keine Ausprägung erfahren haben. Der Beruf des beratenden Betriebswirtes beispielsweise wurde 1960 in den Katalog des § 18 I Ziff. 1 EStG aufgenommen, ohne daß ihm im Wirtschaftsleben ein ausgeprägtes Berufsbild entsprach. Der Bundesfinanzhof war daher gezwungen, "in strenger Anlehnung an den Wortlaut" die Voraussetzungen einer derartigen Betätigung zu entwickeln[49]. Entsprechendes gilt für einige "ähnliche Berufe" des § 18 I Ziff.1 EStG[50] oder außerhalb des Steuerrechts für den Begriff des leitenden Angestellten in § 5 III Ziff. 3 BetrVG[51]. Durch eine möglichst wirklichkeitsadäquate Erfassung dieser Betätigungsformen wahrt die Rechtsprechung als eine der möglichen Quellen der Verkehrsauffassung die Chance, mit ihrer Wertung im Laufe der Zeit selbst zur Verkehrsauffassung zu werden.

4. Der Prozeß der Zuordnung

In dieser Verfahrensstufe muß die Entscheidung über die Zuordnung des Sachverhaltes fallen. Der erste Schritt besteht im Vergleich des Lebenssachverhaltes mit dem Erscheinungsbild des Typusbegriffes. Tertium comparationis sind die Typenmerkmale.

49) BFH v. 12.8.1965, BStBl S. 586 (587 f.); v. 27.5.1975, BStBl S. 665 m.Nw.

50) BFH v. 14.3.1975, BStBl S. 576 unter besonderer Betonung der staatlichen Aufsicht bei den Heilberufen.

51) BAG BB 1975, 743, 787.

a) Die Arbeit mit den Typenmerkmalen

Das Verfahren unterscheidet sich vom Fallvergleich[52] dadurch, daß dort zwei konkrete Fälle, hier das Erscheinungsbild des Typusbegriffes und ein Lebenssachverhalt miteinander verglichen werden[53]. Der Blick muß zwischen Typenmerkmalen und Sachverhalt hin- und herwandern, um an ihnen die Gemeinsamkeiten und die Unterschiede zu erfassen. Die Typenmerkmale sind normalerweise[54] abstufbar (z.B. Dauer, Intensität oder Häufigkeit einer Betätigung als unendlich teilbare Größen). Deshalb müssen auch die Merkmale des Sachverhaltes in ihrem jeweiligen Ausprägungsgrad erfaßt werden. Das besondere Augenmerk gilt dem Sachverhaltsausschnitt, der im Erscheinungsbild des Typusbegriffes von größerem Gewicht ist: Es ist zu prüfen, welche Merkmale mit welcher Bedeutung für das typusbegriffliche Erscheinungsbild in welchem Ausprägungsgrad der Lebenssachverhalt enthält.

Wenn nun beispielsweise feststeht, daß ein wichtiges Typenmerkmal das Gesamtbild eines einzuordnenden Sachverhalts stark prägt, während andere - vielleicht weniger bedeutende - Typenmerkmale überhaupt nicht oder nur in schwächerer Ausformung vorliegen, bleibt unklar, wann ein derartiges Maß an Ähnlichkeit erreicht ist, daß eine Zuordnung vorgenommen werden kann. Welches Kriterium entscheidet letztlich, wenn eine Merkmalsidentität nicht vorliegt? Inwieweit werden noch außergewöhnliche Lebenssachverhalte vom normalen Erscheinungsbild des Typusbegriffes mit umfaßt? Eine Antwort auf diese Fragen kann nur mit den normativen Elementen des Zuordnungsbegriffes gegeben werden, denn die nähere Umgrenzung des Typusbegriffes erfolgt durch den Normzweck und die Rechtsgedanken, die wertungsmäßig hinter der Regelung stehen[55].

52) Vgl. dazu Larenz (Rechtsschöpfung), S. 292 ff.

53) Streck (FR 1973, 303) geht davon aus, es würden zwei konkrete Fälle miteinander verglichen. Das konkretisierte Gewerbebild("wie ein Wohnungsbauunternehmer") ist jedoch immer noch ein Typus, denn der Lebenssachverhalt wird an Eigenschaften, die üblicherweise einen Bauunternehmer charakterisieren, gemessen.

54) Leenen, S. 53, a.A. Ott, S. 63, der nur abstufbare Merkmale als Typenmerkmale anerkennen will.

55) Larenz (Methodenlehre), S. 448.

b) Der rechtliche Maßstab der Zuordnung

Der Gesetzgeber will die Einkünfte als gewerblich besteuern, die nach der Verkehrsauffassung als gewerblich angesehen werden[56]. Wenn sich deshalb eine Verkehrsauffassung hinsichtlich der Einordnung eines Sachverhaltes feststellen läßt (d.h. wenn die im strengen Sinne interpretierten Merkmale des § 1 GewStDV vorliegen), muß eine entsprechende Zuordnung stattfinden (soweit sie nicht einer ausdrücklichen gesetzlichen Regelung widerspricht). Der Kaufmann zählt beispielsweise ohne weiteres nach der Verkehrsauffassung zu den Gewerbetreibenden. In Übergangs- und Zweifelsfällen versagt jedoch die Verkehrsauffassung als direktes Zuordnungsinstrument[57]. Sie kann nicht sagen, ob ein Steuerpflichtiger, der Küken nach ihrem Geschlecht sortiert, Gewerbetreibender oder Freiberufler ist. Ob die Witwe, die die umfangreiche Bibliothek aus dem Nachlaß ihres Mannes auflöst, noch im Bereich privater Vermögensverwaltung bleibt, oder ob beispielsweise ein Landwirt, der neben seinen Eigenprodukten fremde Erzeugnisse verkauft, sich noch landwirtschaftlich oder schon gewerblich betätigt, dies alles kann die Verkehrsauffassung nicht entscheiden. Es ist deshalb auf andere Wertungsgesichtspunkte zurückzugreifen. Ein gesetzlicher Anhaltspunkt findet sich in § 18 I Ziff. 1 EStG, der auch "ähnliche Berufe" zur freiberuflichen Tätigkeit zählt. Ein Beruf ist dem eines "Katalogberufes" des § 18 I Ziff. 1 EStG ähnlich, wenn er mit ihm in wesentlichen Punkten vergleichbar ist[58], oder anders ausgedrückt, wenn die Übereinstimmung in wesentlichen Merkmalen so groß ist, daß der Gleichheitssatz seine Gleichbehandlung erfordert. Was für die freien Berufe im Gesetz gesagt ist, gilt auch für die Gewerbebetriebe, da

56) Vgl. oben § 1 nach Fn. 43.

57) Insofern haben eine Reihe von Entscheidungen berechtigte Kritik in der Lit. hervorgerufen: Vgl. z.B. Tipke (Grundstücksveräußerungen), S. 24; Thoma BB 1968, 1240; Bähr DStR 1969, 626; Brockhoff DStR 1972, 529.

58) BFH v. 24.2.1965, BStBl S. 263 m.Nw. auf die st.Rspr.

§ 18 I Ziff. 1 EStG insoweit methodisch keine Sonderstellung zukommt. Während in § 18 I Ziff. 1 EStG der Gesetzgeber die "Katalogberufe" vorgibt, geschieht dies bei den Gewerbebetrieben durch die Verkehrsauffassung. Sie übernimmt in Zweifelsfällen die Funktion, bei der Typenbildung den klaren Bereich der gewerblichen Einkünfte zu kennzeichnen. Die Zuordnung richtet sich dann grundsätzlich am Gleichheitssatz aus. Deshalb wird zur Einordnung problematischer Fäller immer wieder der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung herangezogen[59]. Der Gleichheitssatz durchtrennt die unendlich teilbare Typenreihe gewerblicher Minderformen, indem er sie einem Ähnlichkeitsvergleich mit dem gewerblichen Erscheinungsbild unterwirft. Das eigentliche Problem, wann ein Lebenssachverhalt dem Bild des Gewerbes "im wesentlichen" gleicht, wird damit in eine andere Formulierung gekleidet, noch nicht aber vollends gelöst. Eine begriffsschärfere Inhaltsbestimmung des Gleichheitssatzes stößt wegen seines Charakters als Fundamentalnorm der gesamten Rechtsordnung auf Schwierigkeiten[60]. Aus dem Gleichheitssatz selbst lassen sich nur allgemeine Kriterien für die Frage, ob Lebenssachverhalte einem gewerblichen Bild wesentlich gleich oder ungleich sind, ableiten. Ein Wertmaßstab, der weiterführen kann, ist die Sachgemäßheit[61]. Danach richtet sich die Beurteilung der Gleichheit nach den tatsächlichen Gegebenheiten, den Sachgesetzlichkeiten des zu ordnenden Gegenstandes[62] und den Regeln, die der Gesetzgeber selbst für einen bestimmten Ordnungsbereich gesetzt hat[63]. Der Weg führt also zurück ins Einkommensteuerrecht. Möglicherweise lassen sich

59) Z.B. BFH v. 15.2.1967, BStBl S. 337 (338); v. 2.11.1971, BStBl 1972 S. 360 (361); v. 17.1.1972, BStBl S. 700 (703); Littmann § 15 Rdn. 34; für den Typus des Mitunternehmers: BFH v. 21.2.1974, BStBl S. 404 (406 f.).

60) BVerfGE 6, 84 (91); Klein, S. 6; Hamann/Lenz Art. 3 Anm. B 4 c, cc jeweils m.Nw.

61) Zu den übrigen Maßstäben vgl. Hamann/Lenz Art. 3 Anm. B 4 c, sowie die Differenzierungsmaßstäbe bei Klein, S. 168-208, die hier allerdings nicht weiterhelfen.

62) BVerfGE 4, 144 (155); 9, 341 (349).

63) BVerfGE 18, 315 (334) m.Nw. auf seine Rspr. Die Entscheidung betrifft ebenso wie die in Fn. 65 den Aspekt der Rechtssetzungsgleichheit. Sie gelten sinngemäß aber auch für die Rechtsanwendungsgleichheit; vgl. insgesamt den Überblick bei Hamann/Lenz Art. 3 Anm . B 4 c, cc.

aus der Systematik der §§ 2 I, 13-24 EStG nähere Anhaltspunkte für die Anwendung des Gleichheitssatzes gewinnen[64]. Dies wäre dadurch denkbar, daß ein Grenzfall nicht nur aus der einseitigen Blickrichtung des Gewerbebegriffes, sondern zusätzlich vom Standpunkt einer weiteren in Frage stehenden Einkunftsart her beurteilt wird. Die Rechtsprechung ordnet häufig einen Lebenssachverhalt der einen oder anderen Einkunftsart zu, indem sie ihn mit Betätigungsformen aus dem Kernbereich mehrerer möglicher Einkunftsarten vergleicht[65]. Es gilt zu prüfen, ob dieses Vorgehen Methode hat.

c) Die Konkretisierung des rechtlichen Maßstabes durch die Systematik des § 2 I EStG

aa) Das System der Einkunftsarten

Die Einkunftsarten wurden unter Berücksichtigung typischer Einkunftsquellen "unmittelbar der Lebenswirklichkeit"[66] entnommen, um "unter Wiederaufnahme allgemein geläufiger Begriffe dem Steuerpflichtigen die Abnahme der Steuererklärung und den Behörden die Veranlagung"[67] zu erleichtern. Anhaltspunkt zur Schaffung der Einkunftsart des § 2 I Ziff. 1-4 EStG waren wohl das Handelsgesetzbuch und die Gewerbeordnung, die als lebensnahe und volkstümliche Gesetze beide die Land- und Forstwirtschaft, die freien Berufe und die unselbständige Tätigkeit aus dem Gewerbebegriff aussondern. Die Einkunftsarten des § 2 I Ziff. 1-4 EStG sind (homonyme) Sammelbegriffe, deren Teilbereiche entweder durch das Gesetz (§§ 13 I, 18 I EStG) oder die Verkehrsauffassung aufgezeigt werden. Alle Einkünfte dieser Bereiche unterliegen der Einkommensteuer.

64) Auf die Bedeutung der Systematik zur Auslegung des § 2 I hat insbesondere Littmann (§ 2 Rdn. 45; DStR 1962, 94, 95) immer wieder hingewiesen.

65) Vgl. die Nw. in § 1 Fn. 152.

66) Littmann § 2 Rdn .45; ders. DStR 1962, 95; Tipke (Grundriß), S. 143.

67) Begründung zum EStG 1925, S. 21 f. Bezgl. der Konzeption des EStG 1920; zitiert nach Strutz § 6 Anm. 4.

Dies ist auf den ersten Blick auch bei den Einkunftsarten des § 2 I Ziff. 5-7 EStG der Fall. Das Gesetz (z.B. § 21 I EStG) und die Verkehrsauffassung (z.B. "sonstige Kapitalforderungen jeder Art" gem. § 2o I Ziff. 4 EStG) legen die Teilbereiche der Einkunftsarten fest. Die Rechtsprechung faßt hingegen die Einkünfte des § 2 I Ziff. 5-7 EStG oft unter dem Aspekt der privaten Vermögensverwaltung zusammen[68]. Dagegen spricht, daß § 22 Ziff. 3 EStG mit den "gelegentlichen Vermittlungen" einen Fall anführt, der mit Vermögensverwaltung, d.h. der Nutzung vorhandener Vermögenswerte (vgl. § 9 GewStDV), nichts zu tun hat. Andere Beispiele aus dem Anwendungsbereich des § 22 Ziff. 3 EStG (z.B. Zufallserfindungen[69], Rückgabe leerer Coca-Cola-Flaschen[7o]) bekräftigen dies. Im Urteil vom 11.7.1968 entscheidet der Bundesfinanzhof über die Frage, unter welchen Voraussetzungen der An- und Verkauf von Wertpapieren, den ein Börsenmakler auf eigene Rechnung ausführt, zu seinem Gewerbebetrieb gehören[71]. Er sieht die Einkunftsarten des § 2 I Ziff. 5-7 EStG als den - steuerlich relevanten - "privaten Bereich" des Steuerpflichtigen an. Diese Bezeichnung erfaßt auch die Fälle, die mit einer Vermögensnutzung nicht in Verbindung stehen (gelegentliche Vermittlungen usw.). Die private Vermögensverwaltung ist vielleicht der wichtigste, aber nicht der einzige Einkunftsbereich der privaten Sphäre des Steuerpflichtigen. So gesehen könnten die Einkunftsarten des § 2 I Ziff. 5-7 EStG vor dem Hintergrund folgender (Hilfs-)Konstruktion systematisiert werden: Neben den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb, aus selbständiger und nichtselbständiger Arbeit kann der Steuerpflichtige Einkünfte haben, die in seinen privaten, nicht beruflichen Lebensbereich fallen. Die Einkünfte, die der

68) BFH v. 7.4.1967, BStBl S. 467 (468); v. 17.1.1973, BStBl S. 26o (261); v. 24.1o.1969, BStBl 197o S. 411 (413) m.Nw.

69) BFH v. 11.9.1969, BStBl 197o S. 3o5.

7o) BFH v. 6.6.1973, BStBl S. 727.

71) BStBl S. 775.

Steuerpflichtige als Privatmann (verstanden als Gegensatz zum Berufstätigen i.S.d. § 2 I Ziff. 1–4 EStG) hat, unterliegen der Einkommensteuer nur, soweit sie in § 2 I Ziff. 5–7 EStG angeführt werden[72]. Andere Einkünfte des Privatmannes (z.B. entgeltliche Blutspenden Erbschaften, Geschenke, Aussteuern, Ehrenpreise oder Einnahmen aus einer Liebhabertätigkeit) bleiben einkommensteuerfrei. Das Gesetz und die Verkehrsauffassung zeigen die einzelnen Teilbereiche der Einkunftsmöglichkeiten des Privatmannes auf.

Gegen die Konstruktion einer privaten im Gegensatz zu der beruflichen Einkunftssphäre könnte sprechen, daß Art. 12 GG auch den "Eigentümer als Beruf" kennt[73]. Zur Festlegung des Umfanges eines staatsbürgerlichen Freiheitsrechtes gegenüber staatlichen Beschränkungen ist der Berufsbegriff des Art. 12 GG weit auszulegen und umfaßt grundsätzlich jede sinnvolle, erlaubte Tätigkeit[74]. Die Systematik des § 2 I EStG dagegen knüpft im Sinne einer gleichen steuerlichen Belastung gleicher wirtschaftlicher Vorgänge weniger daran an, daß überhaupt etwas getan wird, sondern daran, wie es getan wird, also den Inhalt der Tätigkeit. Wenn die Lebensgrundlage des Steuerpflichtigen in der Verwaltung einer großen Zahl eigener Häuser besteht und ihn diese Tätigkeit voll beansprucht, bleibt er einkommensteuerlich immer noch privater Vermögensverwalter[75]. Erst wenn er Leistungen erbringt, die über die normale Vermietertätigkeit hinausgehen, kann er zum Berufstätigen, d.h. zum Gewerbetreibenden werden.

Obwohl das Gesetz selbst nichts über eine private Einkunftssphäre aussagt, läßt sich ihre Existenz an Hand zahlreicher Indizien mittelbar herleiten. Es rundet die Gesamtsystematik des § 2 I EStG ab, sich neben den Einkunftsarten der Ziff. 1–4 einen privaten Einkunftsbereich

72) Streck FR 1973, 303.

73) Vgl. Leisner JZ 1972, 32 ff.; für das Bürgerliche Recht: BGH NJW 1967, 2353.

74) BVerfGE 7, 377 (397); 14, 19 (22).

75) BFH v. 12.3.1964, BStBl S. 364.

vorzustellen. Damit werden die Möglichkeiten menschlicher Einkunftserzielung annähernd abgedeckt. Der einkommensteuerfreie Einkunftsbereich ließe sich als Teil des privaten Einkunftsbereiches kennzeichnen, den der Gesetzgeber vorwiegend aus technischen Gründen und praktischen Unzumutbarkeiten nicht durch § 2 I Ziff. 5-7 EStG erfaßt hat[76]. Das Vorstellungsbild des privaten Bereiches trägt zur Verdeutlichung der Generalklausel des § 22 Ziff. 3 EStG bei. "Leistungen" i.S.d. Vorschrift wären dann diejenigen, die im Rahmen des privaten Lebensbereiches erbracht werden. Die Konstruktion kann auch zur Klärung der Grenzen der Einkunftsarten des § 2 I Ziff. 1-4 EStG beitragen. Wann endet der (einkommensteuerfreie) Wertpapierhandel des Privatmannes und wann beginnt der gewerbliche Wertpapierhandel? Wann wird der private (einkommensteuerfreie) Bereich beim Verkauf von Häusern verlassen, um in einen gewerblichen Grundstückshandel überzugehen? Das Vorstellungsbild einer privaten Einkunftssphäre ermöglicht es, Grenzfälle nicht nur vom gewerblichen Bereich her, sondern auch vom einkommensteuerfreien Bereich her zuzuordnen. Zudem erwähnt der Gesetzgeber die Privatsphäre des Steuerpflichtigen bereits dort, wo sie Kosten verursacht: Soweit die Einnahmen im Privatbereich steuerpflichtig sind, können die Ausgaben, die damit in Zusammenhang stehen, als Werbungskosten abgesetzt werden. Darüber hinaus dürfen Aufwendungen für die private Lebensführung das Einkommen nicht mindern (vgl. § 12 EStG). Warum sollte dieser privaten Ausgabensphäre nicht auch ein Einkunftsbereich gegenüberstehen? Überdies deckt die Konstruktion des privaten Einkunftsbereiches den wahren Charakter des Negativmerkmals des Nichtvorliegens einer privaten Vermögensverwaltung auf, das der Bundesfinanzhof in ständiger Rechtsprechung dem § 1 GewStDV anfügt[77]. Da jede private Einkunftserzielung (z.B. auch die "gelegentlichen Vermittlungen") nicht gewerblich erfolgt, ist die Vermögensverwaltung als wichtigster Bereich der privaten Einkunftssphäre im Sinne eines pars pro toto zu verstehen.

76) Tipke (Einkünfteermittlung), S. 399.

77) BFH v. 29.8.1973, BStBl 1974 S. 6 (7) m.Nw.

Es bleibt deshalb festzuhalten, daß den sieben Einkunftsarten des § 2 I EStG fünf Einkunftssphären zugrunde liegen, von denen der private Einkunftsbereich durch die Ziff. 5-7 des § 2 I EStG nur zum Teil einkommensteuerlich erfaßt wird.

bb) Die Abgrenzungsfähigkeit der Einkunftsarten

Hinter den sieben Einkunftsarten steht ein allgemeines Bild der Einkunftsquelle, das im Einzelfall nicht unbedingt voll verwirklicht sein muß. Der Land- und Forstwirtschaft mag das Leitbild des Bauern zugrundeliegen, der durch die Erzeugung und Verwertung von lebenden Pflanzen und Tieren mit Hilfe der Naturkräfte seinen Lebensunterhalt erzielt. Der Gewerbebegriff erhält sein Gepräge durch die Industrie-, Dienstleistungs- und Handelsbetriebe, in denen der Unternehmer sein Kapital und seine Persönlichkeit einsetzt, um aus der risikobehafteten Teilnahme am Wirtschaftsleben einen ständigen Erwerb zu ziehen. Die selbständige Arbeit zeichnet sich durch den vorwiegend persönlichen Einsatz des Steuerpflichtigen aus, der aufgrund besonderer Begabung oder Ausbildung in der Lage ist, gehobene Dienstleistungen zu erbringen. Die nichtselbständige Arbeit wird von den Lohn- und Gehaltsempfängern, die in einem Arbeitsverhältnis stehen, ausgeübt. Einkünfte des privaten Lebensbereiches stammen aus der Nutzung vorhandener Vermögenswerte oder aus sonstigen Vorgängen im nicht beruflichen Bereich des Privatlebens. So allgemein und im Einzelfall auch ungenau diese Bilder sein mögen, erlauben sie dennoch in vielen Fällen eine grobe Negativabgrenzung, ohne daß man auf die gesetzlichen oder sonstigen Konkretisierungen zurückgreifen muß. Beispielsweise bei der Einordnung der Tätigkeit des Steuerpflichtigen, der Küken nach ihrem Geschlecht sortiert, ergibt sich schon durch eine Betrachtung der Bilder deutlich, daß Land- und Forstwirtschaft, nichtselbständige Arbeit oder private Lebensführung nicht in Betracht kommen. Die Tätigkeit der Witwe, die einen Nachlaß auflöst, oder die des Privatiers, der Häuser veräußert, haben von vorneherein nichts mit der

Land- und Forstwirtschaft, der selbständigen und nichtselbständigen Arbeit zu tun. Dies zeigen bereits die groben Einkunftsbilder[78].

Zudem werden die fünf Einkunftssphären durch den Gesetzgeber in den §§ 13-23 EStG durch die Aufzählung einer Anzahl spezieller Berufe und Berufsgruppen (z.B. §§ 13 I, 18 I EStG) konkretisiert. Wo gesetzliche Anhaltspunkte fehlen, läßt sich oft ohne weiteres der klare Anwendungsbereich durch die Verkehrsauffassung erschließen (z.B. der Kaufmann als Gewerbetreibender, der Wertpapieranleger als Privatmann). Die Einkunftsarten besitzen deshalb einen harten, anschaulichen Begriffskern, der ihnen eine relativ hohe Aussage- und damit Zuordnungskraft verleiht[79]. Lediglich die begrifflichen Randbereiche zerfließen in Unschärfe.

cc) Folgerungen für den Zuordnungsprozeß

Zwischen der nichtselbständigen Arbeit und der privaten Lebensführung, der Land- und Forstwirtschaft und der selbständigen Arbeit, der nichtselbständigen Arbeit und der Land- und Forstwirtschaft ergeben sich kaum Berührungspunkte, so daß in diesem Bereich bereits die allgemein gehaltenen Einkunftsbilder regelmäßig zu einer befriedigenden Abgrenzung führen. Nur der Gewerbebetrieb wirft zu allen übrigen Einkunftsarten Abgrenzungsprobleme auf, weil der Unternehmer grundsätzlich jede selbständige Tätigkeit zum Gegenstand seines Gewerbebetriebes machen kann[80].

Bei der Einordnung eines Sachverhalts bleiben deshalb nach der ersten Grobauslese zumeist nur zwei Einkunftsbilder zur Auswahl. Der Steuerpflichtige, der Küken nach

78) z.B. BFH v. 16.1.1975, BStBl S. 559: Nehmen Architekten, die noch nicht in die Architektenliste eingetragen sind, fortlaufend an Ideenwettbewerben teil und erzielen beträchtliche Preise, hat dies offensichtlich nichts mit Land- und Forstwirtschaft, nichtselbständiger Arbeit oder gewerblicher Betätigung zu tun.

79) Streck FR 1973, 303: "Auch Typen wirken abgrenzend ...".

80) Becker (Grundlagen), S. 223.

Geschlecht sortiert, kann nur Gewerbetreibender oder Freiberufler sein. Der Landwirt, der mit seinen eigenen auch zugekaufte Erzeugnisse absetzt, hat Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft oder aus Gewerbebetrieb. Verkauft eine Witwe Gegenstände aus dem umfangreichen Nachlaß ihres Mannes, bereitet nur die Abgrenzung Gewerbebetrieb/private (einkommensteuerfreie) Einkunftssphäre Schwierigkeiten. Die Einkünfte eines Handelsvertreters sind entweder gewerblicher oder nichtselbständiger Art. In weniger häufigen Fällen stehen einmal mehr als zwei Einkunftsarten ernsthaft zur Diskussion. So ist z.B. bei der Tätigkeit eines Fotomodells zu entscheiden, ob die Einkünfte unter Ziff. 2, 3 oder 4 des § 2 I EStG fallen[81]. Aber auch hier läßt sich das "Dreiecksverhältnis" in eine zweiseitige Abgrenzung auflösen, indem zunächst die Selbständigkeit oder Unselbständigkeit der Tätigkeit und sodann die weitere Abgrenzungsfrage Gewerbebetrieb/selbständige Arbeit untersucht wird. Wenn außer der Zuordnung zu einem von zwei Einkunftsbereichen zweifelhaft ist, welcher Unterart eines der beiden Bereiche der Sachverhalt angehört[82], so sollte zunächst die letztgenannte Frage bei der Konkretisierung des fraglichen Einkunftsbildes geklärt und dann der Typenvergleich durchgeführt werden.

Festzuhalten bleibt: Einordnungsprobleme treten regelmäßig nur zwischen zwei Einkunftsbereichen (den sog. Gegentypen[83]) auf oder lassen sich in zweiseitige Abgrenzungsprobleme aufgliedern. Klar ist dann, daß nur zwei Einkunftsbilder in Frage kommen, unklar, wel-

81) BFH v. 8.6.1967, BStBl S. 618; v. 24.11.1961, BStBl 1962 S. 183.

82) Dies kommt besonders beim privaten Einkunftsbereich vor: z.B. gewerbsmäßige Unzucht als Gewerbebetrieb oder privater Lebensbereich in Form des § 22 Ziff. 3 EStG bzw. einkommensteuerneutrale Sphäre? Ebenso: Rückgabe leerer Coca-Cola-Flaschen; aber auch innerhalb des § 18 I EStG kann im Hinblick auf § 34 IV EStG die Abgrenzung zwischen wissenschaftlicher, künstlerischer oder schriftstellerischer Tätigkeit und den anderen Berufen wichtig sein; vgl. etwa BFH v. 25.1o.1963, BStBl S. 598; v. 2o.4.1972, BStBl S. 675; v. 24.1o.1974, BStBl 1975 S. 29o.

83) Streck FR 1973, 3o3.

ches von beiden. Dadurch wird es möglich, den Gleichheitssatz im zweiseitigen Zuordnungsverhältnis anzuwenden. Man braucht nicht mehr zu prüfen, ob der einzuordnende Sachverhalt dem fraglichen Bild im wesentlichen gleich oder ungleich ist, sondern kann sich auf die Frage beschränken, welchem von zwei Bildern der Sachverhalt ähnlicher sieht. Zwar kann die Entscheidung darüber, ob ein Lebenssachverhalt dem einen oder anderen Einkunftsbild ähnlicher ist, ebenso schwer zu treffen sein, wie die, ob der Sachverhalt einem Bild im wesentlichen gleich ist. Jedoch schafft die Einbeziehung des zweiten Bezugspunktes eine zusätzliche Konkretisierung, die den Punkt, an dem die nicht mehr diskussionsfähige subjektive Wertung einsetzt, weiter hinausschiebt. Bildlich gesprochen ist es nur noch erforderlich, auf einer Strecke, deren Endpole durch die (konkretisierten) Einkunftsbilder begrenzt werden, den Platz zu finden, den der Sachverhalt einnimmt. Wenn die Einkunftstypen an jedem Ende der Vergleichsstrecke durch ein konkretes Bild repräsentiert werden (z.B. nicht: Gewerbetreibender - Privatmann, sondern: Wertpapierhändler - privater Wertpapierverwalter), so ist eine recht genaue Zuordnung möglich. Die Abgrenzung kann aus beiden Blickrichtungen erfolgen, um festzustellen, welchem der beiden Endpole der Sachverhalt näher steht. Nicht die metrische, sondern die wertungsmäßige Mitte entscheidet. Wertungsbezugspunkt sind die Typenmerkmale in ihrer unterschiedlichen Bedeutung für das Erscheinungsbild. Es ist zu prüfen, in welcher Ausprägungsstärke sie im Lebenssachverhalt verwirklicht sind. Das bedeutet nicht, daß der Lebenssachverhalt selbst ein z.B. charakteristisch gewerbliches Aussehen haben muß. Auch der ungewöhnliche Gewerbebetrieb ist immer noch eine Erscheinungsform des Typusbegriffes "Gewerbebetrieb"[84]. Der Sachverhalt muß lediglich so viele mehr oder minder ausgeprägte Eigenschaften eines Erscheinungsbildes aufweisen, daß

84) Wihtol StRK § 15 Ziff. 1 R 56, S. 4.

er eher dem einen als dem anderen zuzuordnen ist. Durch die Einordnung eines außergewöhnlichen Lebenssachverhaltes wird der Grenzbereich des betreffenden Typusbegriffes verdeutlicht, und dadurch die Behandlung zukünftiger ähnlicher Fälle erleichtert.

d) Die Typenkonkretisierungen durch das Einkommensteuergesetz

Versteht man die Abgrenzungsprobleme des § 2 I EStG als Zuordnung im Gegentypus, dann gewinnen die gesetzlichen Konkretisierungen der übrigen Einkunftsarten auch für den Gewerbebetrieb an Bedeutung. Sie gehen nämlich einer möglichen Einordnung durch die Verkehrsauffassung vor. Die Bilder der übrigen Einkunftsarten werden durch den Gesetzgeber mehr oder weniger stark konkretisiert. Dies geschieht zum einen durch Vorschriften, die den eigenen Einkunftsbereich näher beschreiben (z.B. §§ 13 I, 18 I EStG). Es handelt sich dabei um eigentliche Einkunftskonkretisierungen. Zum anderen gibt es Vorschriften, die Bereiche anderer Einkunftsarten dem eigenen einverleiben, oder aber den eigenen Bereich zugunsten anderer Einkunftsarten schmälern (z.B. § 13 II, 2o III EStG). Diese Normen enthalten übergreifende Einkunftskonkretisierungen. Die Differenzierung ist im Hinblick auf die jeweils unterschiedlichen Auswirkungen auf den Typenvergleich wesentlich. Die eigentlichen Einkunftskonkretisierungen bestimmen in Grenzfällen die Endpunkte der Vergleichsstrecke näher[85]. Die übergreifenden Einkunftskonkretisierungen dagegen machen für ihren Geltungsbereich einen Typenvergleich überflüssig, da die fragliche Materie - obwohl der Sache nach zwei Einkunftsarten in Frage kommen - einer der beiden zugewiesen wird.

85) Das kann im Einzelfall so weit gehen, daß an einem Endpunkt ein Klassenbegriff steht: Wenn wir die landwirtschaftlichen von der gewerblichen Aufzucht eigenen Nutzviehs abgrenzen wollen, so findet sich in § 13 I Ziff.1 EStG eine detaillierte Regelung des landwirtschaftlichen Bereiches. Der Vergleich der Einkunftsarten findet dann in der Weise statt, daß man sich dem Klassenbegriff zuwendet und unter seine Voraussetzungen subsumiert.

aa) Die eigentlichen Einkunftskonkretisierungen

Der Typusbegriff Gewerbebetrieb wird im Gesetz kaum näher konkretisiert. § 15 I Ziff. 1 EStG bringt nichts Neues, weil "Gewerbebetriebe" und "gewerbliche Unternehmen" synonyme Begriffe sind[86]. In der näheren Erläuterung des § 15 I Ziff. 1 Satz 2 EStG taucht das Wort "gewerblich" auf und die folgenden Einzelbeispiele stehen unter dem Vorbehalt, daß es sich nicht um einen land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetrieb handelt. § 15 I Ziff. 2 EStG hilft ebenfalls nicht weiter, da man daraus nicht ableiten kann, daß sich jede Personengesellschaft gewerblich betätigt[87]. § 15 I Ziff. 3 EStG enthält eine übergreifende Einkunftskonkretisierung, die nichts über den Typusbegriff Gewerbebetrieb aussagt, sondern lediglich Bereiche, die eigentlich zu anderen Einkunftsarten gehören, den gewerblichen Einkünften unterstellt. § 16 EStG enthält eine Regelung, die sich auch bei den übrigen Gewinneinkunftsarten findet.

Dagegen hat der Gesetzgeber die anderen Einkunftsarten teilweise durch sehr konkrete Regelungen näher bestimmt und ihre mitunter völlig wesensverschiedenen Teilbereiche aufgezeigt (§§ 13 I; 18 I, II; 19 I; 2o I, II; 21 I, II; 22; 23 I; 24 EStG). Dennoch kann auch hier auf die Verkehrsauffassung nicht verzichtet werden; so muß sie z.B. bei der Prüfung, ob ein Gewerbebetrieb oder eine künstlerische Tätigkeit vorliegt, auch das Bild der künstlerischen Tätigkeit konkretisieren[88], um die Übergänge der Einkunftsarten durch Typenvergleich erfassen zu können[89].

86) Herrmann/Heuer § 15 EStG Anm. 22-25 m.Nw.

87) Allgemeine Ansicht: BFH v. 9.7.1964, BStBl S. 53o; Herrmann/Heuer § 15 EStG Anm. 27 b m.Nw.

88) Herrmann/Heuer § 18 EStG Anm. 6; BFH v. 25.1o.1963. BStBl S. 598 (599), der sich auf Kunst im "allgemein üblichen Sinne"bezieht; insbesondere zur Feststellung einer künstlerischen Tätigkeit vgl. Oswald DStZA 1975, 239.

89) Wenn ein Steuerpflichtiger z.B. nicht nur anstreicht und tapeziert, sondern auch die Wände mit eigenen Ausschmükkungen versieht, wird man die Tätigkeit an der des Malermeisters als Handwerksberuf und der des Kunstmalers als Freiberufler zu messen haben.

bb) Die übergreifenden Einkunftskonkretisierungen

Man kann einkunftserweiternde und einkunftseinengende Normen unterscheiden. Eine einkunftserweiternde Konkretisierung findet sich in § 15 I Ziff.2,3 EStG. Sachgebiete aus den Einkunftsarten nach §§ 19 I Ziff. 1, 2o I Ziff. 1 und 4, 21 I, 22 Ziff. 3 EStG werden dem Gewerbebetrieb zugerechnet. Entsprechendes gilt für §§ 13 II Ziff. 1 EStG, der gewerbliche Betätigungen (z.B. Schnapsbrennerei, Marmeladenfabrik u.ä.) der Einkunftsart der Land- und Forstwirtschaft zuschlägt. § 13 II Ziff. 2 EStG ist nur scheinbar eine einkunftserweiternde Konkretisierung. Auf den ersten Blick ordnet er einen Teilbereich der Vermietung und Verpachtung (§ 21 II EStG) der Land- und Forstwirtschaft zu. Die Wohnung, die zum landwirtschaftlichen Betrieb gehört, ist aber bereits aufgrund der Subsidiaritätsklausel des § 21 III EStG der Land- und Forstwirtschaft zuzurechnen. Die Hauptbetonung muß daher auf dem "Wenn-Satz" liegen, so daß sich die Vorschrift - soll sie mehr als nur klarstellenden Charakter haben - als einkunftseinengende Klausel darstellt. Zu den einengenden Konkretisierungen zählen auch alle Subsidiaritätsklauseln (§§ 15 I Ziff. 1 Satz 2; 18 I Ziff. 2; 2o III; 21 III; 22 Ziff. 3; 23 III EStG).

5. Nachweis typologischer Anwendung des § 2 I EStG

Bei der Prüfung der "ähnlichen Berufe" in § 18 I Ziff. 1 EStG wird stets ein Lebenssachverhalt mit dem Erscheinungsbild eines Typusbegriffes verglichen. Das Erscheinungsbild des Typusbegriffes wird durch die verschiedenwertigen charakteristischen Merkmale eines der sog. Katalogberufe ermittelt, um dann durch einen Ähnlichkeitsvergleich mit diesem Bild die Zuordnung des fraglichen Lebenssachverhaltes vorzunehmen[90]. Auch der

90) BFH v. 18.7.1963, BStBl S. 557 (558): "... die Tätigkeit... als Kraftfahrzeugschätzer [deckt] sich in wesentlichen Punkten mit der typischen Tätigkeit des Ingenieurs."; v. 2o.4.1972, BStBl S. 615 (616): "... diese Art der Beschäftigung ist typisch für einen Rechtsanwalt."; v. 25. 1o.1963, BStBl S. 598 (599); v. 16.1.1975, BStBl S. 558 (56o): "... eine der eigentlichen und typischen Leistungen des Architekten [liegt] im Planen, insbesondere im Entwerfen und damit einem primär schöpferischen Akt..."; FG Berlin EFG 1972, 535 sowie die zahlreichen Nw. bei Herrmann/Heuer § 18 EStG Anm. 12-23 c.

gewerbliche Bereich wird laufend durch konkrete Bilder näher bestimmt, und die Zuordnung durch den Vergleich zweier konkretisierter Einkunftsbilder vorgenommen[91].

Andererseits wird aber gerade bei der Anwendung des Begriffes "der ähnlichen Berufe" oft kein zweites konkretisiertes Typenbild herangezogen[92]. Dies mag zum einen damit zusammenhängen, daß der Gesetzeswortlaut ein derartiges Vorgehen nahelegt. Zum anderen liegt darin aber zugleich eine legitime Spielart des Typenvergleiches im Gegenseitigkeitsverhältnis. Man greift sich den Pol der Vergleichsstrecke heraus, aufgrund dessen das Ergebnis leichter zu finden und zu begründen ist. In den Fällen des § 18 I Ziff. 1 EStG wird es oft einfacher sein, den fraglichen Sachverhalt am konkreten Erscheinungsbild eines der "Katalogberufe" zu messen, als auf der "Gewerbebetriebsseite" ein relativ abstraktes Bild (etwa: Dienstleistungsunternehmer) bemühen zu müssen. Wie sollte auch das konkrete gewerbliche Bild beispielsweise bei einem Zahnpraktiker, bei einem Kameramann oder einem Werbeberater aussehen[93]? Dieses Verfahren der einseitigen Typenabgrenzung findet auch in anderen Fällen Anwendung[94].

Eine weitere Spielart des Typenvergleiches kommt bei Sachverhalten vor, in denen zwar Teilbereiche relativ leicht an Hand der gesetzlichen Regelung oder der Verkehrsauffassung einer Einkunftsart zugeordnet werden können,die Einordnung der untrennbaren Gesamttätigkeit

91) Vgl. § 1 Fn. 152.

92) BFH v. 24.2.1965, BStBl S. 263; v. 16.1.1974, BStBl S. 293.

93) BFH v. 17.12.1964, BStBl 1965 S. 143; v. 19.10.1965, BStBl S. 692; v. 16.1.1974, BStBl S. 293.

94) Bei der Prüfung der Tätigkeit einer Witwe beispielsweise, die nach und nach die Bibliothek ihres verstorbenen Mannes auflöst, kommen von vorneherein nur ein Gewerbebetrieb oder der einkommensteuerneutrale private Lebensbereich in Frage. Da man auf der gewerblichen Seite die entsprechende Tätigkeit stärker konkretisieren kann (Buchhändler) als auf der Vermögensverwaltungsseite, empfiehlt es sich, bei der Abwägung vom konkreten und damit greifbareren Bild des Buchhändlers vorrangig auszugehen.

jedoch problematisch erscheint[95]. In solchen Fällen ist es überflüssig, konkretisierte Leitbilder bestimmter Einkunftsarten in ihre Typenmerkmale aufzulösen, um sie mit dem Lebenssachverhalt zu vergleichen. Bestimmte Teile der Tätigkeit können unmittelbar einer Einkunftsart zugeordnet werden. Der Aspekt, der im Gesamtbild des Lebenssachverhaltes überwiegt, entscheidet über die Zuordnung. Es handelt sich hierbei um einen vereinfachten Typenvergleich.

Auch die These, es komme nicht auf ein metrisches, sondern ein wertendes Abwägen der einzelnen Gesichtspunkte an, läßt sich in der Praxis nachweisen. So wird in den Übergangsfällen Landwirt/Händler die Grenze bei 30% (und nicht bei 50%) des sog. steuerlich schädlichen Zukaufes, gemessen am Gesamtumsatz, gesehen[96]. Im Falle der Herstellung von Werbefilmen wird zur Einordnung der Gesamttätigkeit nicht allein auf den überwiegenden Anteil am Umsatz oder an den Einkünften zurückgegriffen, da sich darin der Umfang jedes einzelnen Tätigkeitsbereiches nicht einwandfrei widerspiegele. Man müsse vielmehr "auf das sich bei Betrachtung aller Umstände des Einzelfalles ergebende Gesamtbild der Tätigkeit abstellen"[97]. Entscheidend sei, welcher Tätigkeitsbereich im Bild der Gesamttätigkeit entscheidend in den Vordergrund trete.

95) Vgl. etwa BFH v. 7.3.1974, BStBl S. 383: Überwiegt bei der Herstellung von Werbefilmen nach Weisung des Auftraggebers der gewerbliche (entwickeln, kopieren, zuschneiden u.ä.) oder der freiberufliche Teil (künstlerische Gestaltung des Filminhaltes) der Tätigkeit? v. 27.6.1974, BStBl 1975 S. 147: prägt beim Betrieb eines Kindererholungsheimes der gewerbliche (Unterbringung, Verpflegung, allgemeine Betreuung) oder der freiberufliche Aspekt (Erziehung) das Gesamtbild? ebenso für den Fall eines Kinderheimes: BFH v. 9.4.1975, BStBl S. 610 (zusammenfassend: Wihtol FR 1975, 30 ff.); v. 29.1.1970, BStBl S. 319: überwiegt das freiberufliche (erfinderische) oder gewerbliche Element der Tätigkeit?

96) Vgl. Abschn. 134 I, IV EStR; BFH v. 5.11.1974, BStBl 1975, 118; dazu Leingärtner FR 1975, 240 f.

97) BFH v. 7.3.1974, BStBl S. 383 (385); ebenso: v. 27.6.1974, BStBl 1975 S. 147; entsprechend für den Fall der Kinderheime vgl. oben bei Fn. 97.

6. Die methodische Begrenzung des Argumentationsspielraumes

Von diesem methodischen Standpunkt aus wird es möglich, die eingangs gestellten Fragen nach Abgrenzungsfunktion, Zahl und Inhalt der gewerbebetrieblichen Begriffsmerkmale zu beantworten[98].

a) Abgrenzungsfunktion, Zahl und Inhalt der Merkmale

Die Abgrenzungsaufgaben des Gewerbebegriffes und seiner Einzelmerkmale können nur hermeneutisch von der konkreten Problemstellung her verstanden werden. Der Gewerbebetrieb ist - wie die übrigen Einkunftsarten - ein komplexer Sammelbegriff, ein Homonym, das eine Reihe völlig unterschiedlicher Erscheinungsformen in sich vereint. Daher muß der Gewerbebegriff im Hinblick auf den Sachverhalt, den es einzuordnen gilt, konkretisiert werden. Dazu dient die Verkehrsauffassung (§ 1 GewStDV), die den "harten Kern" allgemein anerkannter gewerblicher Tätigkeiten erschließt.

Dadurch erhält man ein Leitbild, das durch eine Anzahl verschiedenwertiger charakteristischer Eigenschaften geprägt wird. Die Zahl der Typenmerkmale ist daher von vorneherein nicht einzugrenzen. Wegen der unbegrenzten Zahl möglicher Merkmale sind bezüglich ihres Inhaltes nur allgemeine Aussagen möglich. Die Merkmale werden vom Erscheinungsbild des Leitberufes in der Lebenswirklichkeit abgelöst. Sie sind deshalb regelmäßig inhaltlich so klar, daß keine begrifflichen Schwierigkeiten entstehen. Die klassenbegrifflich überinterpretierten Merkmale der Nachhaltigkeit und Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr verlieren ihren komplexen Charakter und spalten sich in eine Vielzahl selbständiger Einzelmerkmale auf. Sie werden dadurch entlastet und konkretisiert. So handelt es sich etwa bei Merkmalen wie dem Vorhandensein eines Geschäftslokales, dem Grad des Hervortretens an die Öffentlichkeit und dem Umfang des angesprochenen

98) Vgl. § 1 nach Fn. 18.

Kundenkreises um Aspekte des "Klassenmerkmals" der Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr. Die Nachhaltigkeit kann auf ihren ursprünglich engen Bereich der gleichartigen Handlungen mit Wiederholungsabsicht zurückgeführt werden, wobei darunter nur die unmittelbar gewinngerichteten Tätigkeiten, die Geschäftsabschlüsse, verstanden werden sollten. Eine allgemeine Zahlenangabe über die erforderlichen Geschäftsabschlüsse ist weder notwendig noch möglich. Bei typologischem Verständnis des Merkmals kommt es darauf an, welcher Stellenwert die Zahl der Geschäftsabschlüsse im Erscheinungsbild des fraglichen Gewerbezweiges einnimmt. Wenn beispielsweise der Lebensmittelhändler unzählige Geschäftsabschlüsse im Jahr tätigt, werden dies beim Auto- oder gar Jachthändler sehr viel weniger sein. Mit steigendem Wert der Abschlüsse sinkt deren Zahl. Die Festlegung, nach dem zweiten, dritten usw. Geschäftsabschluß liege die Nachhaltigkeit vor, ist nicht notwendig. Die Erfassung der Abstufungsgrade ermöglicht es, eine stärkere oder schwächere Ausprägung im Einzelfall zu berücksichtigen. So kann eine sehr schwache Ausprägung bei der Gesamtbildermittlung überhaupt nicht ins Gewicht fallen und damit im Ergebnis dasselbe wie mit der Ablehnung des Merkmals erreicht werden. Die Zahl von beispielsweise 2o Geschäftsabschlüssen pro Jahr wirkt im Bild des Einzelhändlers verschwindend gering, während ihr im Bild des Autohändlers oder gar dem des Verkäufers größerer Boote ein stärkeres Gewicht zukommt.

b) Unzulässige Argumentationsformen

Das methodische Abgrenzungsverständnis läßt die Fragwürdigkeit einiger Argumentationsformen erkennen.

In wirklichen Zweifelsfällen kann die Verkehrsauffassung nicht zur unmittelbaren Einordnung eines Sachverhaltes herangezogen werden. Soweit keine gesetzlichen Regeln eingreifen, kann sie nur den klaren Bereich der Einkunftsarten bezeichnen und versagt im feinen Differenzierungsfeld echter Grenzfälle. Entscheidungen, in denen gegen diesen

Grundsatz verstoßen wurde, haben zu Recht Kritik hervorgerufen[99]. Umgekehrt darf eine bestehende Verkehrsauffassung aber auch nicht übergangen werden. Der Beruf der Dirne zählt nicht nur im Volksmund zum "ältesten Gewerbe der Welt", sondern er erfüllt auch alle - im strengen Sinne interpretierten - Merkmale des § 1 GewStDV. Der Bundesfinanzhof nimmt die Einnahmen der Dirne durch eine typuseinengende Auslegung ("Zerrbild eines Gewerbes") aus dem Gewerbebegriff aus[100]. Als Anknüpfungspunkt wählt er das Merkmal der Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr. Die Dirne nimmt aber ebenso am entgeltlichen Leistungsaustausch des Wirtschaftsverkehrs teil wie etwa ein Wahrsager, ein Straßenmusikant, ein Handaufleger[101] oder der Inhaber eines Friseur- und Kosmetiksalons[102]. Der "Zerrbildcharakter" der gewerblichen Unzucht läßt sich deshalb mit diesem Aspekt nicht begründen.

Argumente, die nicht unmittelbar den Typenvergleich betreffen, dürfen nicht in die Zuordnung einfließen. So können z.B. steuerpolitische Aspekte wie die Eindämmung der "Bodenspekulation am Rande wachsender Großstädte"[103] oder allgemeine Bemerkungen wie die, man dürfe "die Grenze des Gewerbebetriebes gegenüber der Vermögensverwaltung nicht zu eng ziehen"[104] keine Rolle spielen. Der vereinzelte Versuch, die gewerbliche Abgrenzungsproblematik als "reines Qualifikationsproblem"[105] und nicht als Quantifizierungsproblem zu kennzeichnen, geht fehl. Der Typenvergleich enthält sowohl qualifizierende (Auswahl der Typenmerkmale) wie quantifizierende (Berücksichtigung des Ausprägungsgrades eines Merkmals) Elemente.

99) Vgl. etwa Bähr DStR 1969, 619, 626; Tipke (Grundstücksveräußerungen), S. 24, 51; Leingärtner (Grundstücksgeschäfte), S. 31; Vangerow StRK EStG § 15 Allg.R 2, S. 2; Brockhoff DStR 1972, 529.

100) BFH v. 23.6.1964, BStBl S. 500.

101) Dazu Hövelmann, S. 44 ff.

102) Vgl. RFH v. 15.7.1942, RStBl S. 989; auch Boyens DStZ 1930, 225.

103) BFH v. 20.12.1963, BStBl 1964 S. 137; dagegen zu Recht: Bähr DStR 1969, 617.

104) BFH v. 13.12.1961, BStBl 1962 S. 127 (128); v. 2.4.1971, BStBl S. 620 (622); dagegen Littmann DStR 1962, 97.

105) Parczyk StuW 1967, 730 f.; Bähr DStR 1969, 620, einschränkend allerdings auf S. 622 Fn. 61.

c) Aufgaben der zukünftigen Rechtsanwendung

Das methodische Gerüst allein löst die Problemfälle nicht und auch am Ende der typologischen Zuordnung in Gegentypen bildet letztlich ein subjektiver Wertungsakt den Schlußstein. Jedoch ermöglicht der methodische Weg eine weitgehende Diskussion des Für und Wider. Die typologische Rechtsanwendung bildet das einende Konzept, das die zusammenhanglose Kasuistik überwölbt. Die entschiedenen Einzelfälle verlieren ihre Individualität und werden zu repräsentativen Leitfällen. Sie konkretisieren die einzelnen Einkunftsarten und präjudizieren die Einordnung weiterer ähnlich gelagerter Fälle.

Die Aufgabe der zukünftigen Rechtsanwendung wird daher im Aufbau der konkretisierten Bilder der einzelnen Einkunftsbereiche des § 2 I EStG bestehen. Ermutigende Anfänge sind bereits bei der Abgrenzung des Gewerbebetriebes von den freien Berufen und der Landwirtschaft zu erkennen. Die Hauptarbeit bleibt dort zu leisten, wo der Gesetzgeber keines der konkurrierenden Einkunftsbilder inhaltlich näher bestimmt hat. Zu diesem offenen Bereich gehören vor allem der Gewerbebetrieb und die einkommensteuerneutrale Sphäre des privaten Einkunftsbereiches[106]. Die Abgrenzung dieser Gebiete bereitet deshalb erhebliche Schwierigkeiten. Die Fähigkeit der typologischen Rechtsanwendung zur Bewältigung konkreter juristischer Aufgabenstellungen soll durch die Zuordnung einer besonders problematischen Fallgruppe dieser Grenzzone überprüft werden.

106) Dagegen Bähr DStR 1969, 619: "Hier wird meines Erachtens übersehen, daß es für das Vorliegen privater Vermögensverwaltung gar keine positiv präzisierbaren Kriterien geben kann ".

§ 3: Die typologische Einordnung der Fallgruppe "Errichtung und Veräußerung von Häusern bzw. Wohnungen"

Die Fälle haben durchweg folgendes Aussehen: Ein Privatmann entschließt sich, sein Geld durch den Bau von zehn Einfamilienhäusern vor inflationärer Wertminderung zu bewahren. Nach Fertigstellung läßt er sie durch einen Makler verkaufen[1]. Oft sollen die Häuser zunächst nur vermietet werden, und erst aufgrund späterer Umstände (Finanzierungslücke; zu geringe Mieterträge) erfolgt der Verkauf[2]. Die Zahl der Objekte ändert sich und häufig wird nur ein Haus mit zahlreichen Eigentumswohnungen, die dann einzeln abgesetzt werden, errichtet[3]. Das Finanzamt behandelt den Veräußerungsgewinn jeweils als Einkunft aus Gewerbebetrieb.

Die Negativausgrenzung an Hand der Einkunftsbilder zeigt, daß weder Land- und Forstwirtschaft noch eine selbständiger oder nichtselbständige Arbeit in Frage kommen. Lediglich eine gewerbliche Betätigung oder ein Verhalten innerhalb des privaten Lebensbereiches stehen zur Wahl. Beim privaten Lebensbereich kann es sich nur um die einkommensteuerneutrale Sphäre handeln. Dies folgt e contrario aus §§ 17, 23 EStG, die die Fälle abschließend aufführen, in denen der Veräußerungserlös von Gegenständen des Privatvermögens der Einkommensteuerpflicht unterliegt[4].

1) z.B. BFH v. 16.2.1967, BStBl S. 337; v. 8.3.1967, BStBl S. 353; v. 7.4.1967, BStBl S. 467; v. 13.7.1967, BStBl S. 690; v. 2.11.1971, BStBl 1972 S. 360.

2) z.B. BFH v. 15.12.1971,BStBl 1972 S. 291; v. 17.1.1973, BStBl S. 260; v. 29.3.1973, BStBl S. 682.

3) Die Zahlen schwanken bei den Eigenheimen zwischen 73 (BFH v. 7.4.1967, BStBl S. 467) und vier (BFH v. 15.12. 1971, BStBl 1972 S. 291), bei den Eigentumswohnungen zwischen 43 (BFH v. 16.2.1967, BStBl S. 337) und 18 (BFH v. 13.7.1967, BStBl S. 690); es kommen auch kombinierte Fälle vor: vier Reihenhäuser und acht Eigentumswohnungen (BFH v. 17.1.1973, BStBl S. 260).

4) BFH v. 7.4.1967, BStBl S. 467 (468); Parczyk StuW 1967, 726; Friedlaender DStZA 1968, 40; Bähr DStR 1969, 617; Peter NWB Fach 3, S. 3851.

I. DIE KONKRETISIERUNG DER BILDER DES GEWERBEBETRIEBES UND DES PRIVATEN LEBENSBEREICHES

1. Die gewerblichen Leitbilder

Der Bau und die Veräußerung von Häusern enthält zwei gewerbliche Betätigungsformen: Das Bau- bzw. Wohnungsbauunternehmen[5] und den Grundstückshandel[6]. Die ältere Rechtsprechung begrenzt den Begriff des Bauunternehmers noch streng auf die Errichtung von Gebäuden für fremde Rechnung[7]. Der verstärkte Wohnungsbedarf nach dem zweiten Weltkrieg und die Schaffung des Wohnungseigentumsgesetzes, das dem Immobilienmarkt neue Käuferschichten erschließt, haben insofern einen Wandel bewirkt. Die Bauunternehmer erstellen häufig Wohnungseinheiten auf eigene Rechnung und setzen sie dann schlüsselfertig auf dem Wohnungsmarkt ab.

Bauunternehmer und Grundstückshändler unterscheiden sich durch den Inhalt ihrer Tätigkeit. Zwar verkauft auch der Bauunternehmer Wohneinheiten; bei ihm bildet der Verkauf aber nur den Schlußakt seiner Herstellertätigkeit. Dagegen stellt beim Grundstückshändler der Verkauf die eigentliche Hauptbetätigung dar. Diese Abgrenzung nach dem Schwergewicht des Tätigkeitsinhaltes legt die Vermutung nahe, der Privatmann, der sein Grundstück bebaut und verkauft, müsse immer am Bild des Wohnungsbauunternehmers gemessen werden. Es ergeben sich jedoch zwei wichtige Einschränkungen:

5) BFH v. 16. 2.1967, BStBl S. 337 (338); v. 2.11.1971, BStBl 1972 S. 360 (361).

6) Vgl. PrOVGSt III, 285 (288 f.), das die "Erbauung von Häusern zum Verkauf" als einen "steuerpflichtigen Handel mit Immobilien" bezeichnet; BFH v. 15.12.1971, BStBl 1972 S. 279 (281), der die Veräußerungsvorgänge stark in den Vordergrund stellt, mit Nw.; Klemm BB 1966, 28, 32; Parczyk StuW 1967, 736.

7) Vgl. PrOVGSt III, 285; 5, 430 ff.; von diesem Ausgangspunkt her konsequent: Fuisting/Strutz § 13 Anm. 9 (S. 567): "Wenn ein für fremde Rechnung tätiger Bauunternehmer... zugleich für eigene Rechnung und zwar zum Zwecke des Verkaufs nach erfolgter Fertigstellung, Häuser baut, so ist er zugleich Grundstückshändler ".

Wer Wohneinheiten ohne Veräußerungsabsicht (z.B. um sie selbst oder durch Vermietung zu nutzen) baut, bleibt im Bereich privater Vermögensverwaltung[8]. Er nutzt seinen Grundbesitz, "wie der Besitzer von Geldkapitalien, der diese zinsbar anlegt, sein Kapital"[9]. Im Falle einer Veräußerung kann er dann nur noch am Bild des Grundstückshändlers gemessen werden. Der Errichtungsvorgang spielt keine Rolle mehr[10].

Eine weitere Einschränkung ergibt sich bei der Hinzuziehung dritter Personen. Der Privatmann wird normalerweise die Wohneinheiten nicht selbst errichten, sondern einen Architekten beauftragen, der im Namen des Bauherrn die notwendigen Aufträge an Bauunternehmer, Handwerker usw. vergibt. Wer auf diese Weise sein Grundstück schlüsselfertig bebauen läßt, wird nicht selbst zum Bauunternehmer. So klar dies auf den ersten Blick erscheint, so viele Schwierigkeiten hat die Hinzuziehung dritter Personen in der Praxis bereitet. Läßt ein Steuerpflichtiger die eigentlichen Arbeiten (Parzellierung, Erschließung, Bebauung, Verkauf der Grundstücke) von Dritten (Architekten, Bauunternehmern, Makler u.ä.) durchführen, dann müsse er sich deren Tätigkeit als eigene Handlung zurechnen

8) Allgemein anerkannt: Vgl. die zahlreichen Nw. bei Tipke (Grundstücksveräußerungen), S. 19 f. in Fn. 48, 49; auch FG Berlin EFG 1967, 611 (612): "... innere Einstellung des Hauswirts...".

9) PrOVGSt III, 285 (287).

10) BFH v. 25.7.1968, BStBl S. 655 (656): "Wird ein Grundstück auf eine einkommensteuerlich nicht relevante Weise erworben, so können denknotwendigerweise erst spätere Umstände als Indiz für einen später aufgenommenen Gewerbebetrieb herangezogen werden "; Parczyk StuW 1967, 735: "Zweifelsfrei unerheblich..."; Hartz DB 1972, 512; Wihtol StRK EStG § 15 Ziff. 1 R 59, 60, 61, S. 7; bereits auch PrOVGSt V, 430 ff.

lassen[11]. Bei der Prüfung, ob der Steuerpflichtige noch im Bereich privater Vermögensverwaltung bleibt oder sich bereits gewerblich betätigt, werden Realakte wie Rechtsgeschäfte des Bevollmächtigten als Handlungen des Steuerpflichtigen angesehen: "Die StPfl. muß sich diese Handlungen ihrer Generalbevollmächtigten, der GmbH, als eigene Handlungen zurechnen lassen, insbesondere die Aufschließung des Geländes, die Bebauung des Grundes mit 73 Kaufeigenheimen, das Besorgen der Fremdmittel, das Werben von Kaufanwärtern, das Vermieten der Häuser und den Abschluß der notariellen Kauf- und Übereignungsverträge... Diese der StPfl. zuzurechnende Gesamttätigkeit[geht] weit über das hinaus, was in der Verkehrsauffassung als private Vermögensverwaltung und Vermögensverwertung bezeichnet wird"[12]. Die pauschale Zurechnung von Drittleistungen bedarf der Differenzierung: Wer einen selbständigen Gewerbetreibenden beauftragt, wird dadurch nicht ohne weiteres selbst gewerblich tätig. Die Realakte dieser Personen (z.B. Bebauung des Grundstücks) können nicht in dem Sinne zugerechnet werden,

11) BFH v. 15.6.1965, StRK § 2 Abs. 1 GewStG R 238, S. 423 f.: "Die Zwischenschaltung der GmbH änderte daran nichts, denn sie handelte in seinem Namen und für seine Rechnung."; v.7.4.1967, BStBl S. 467 (468): "Die StPfl. ist bei der Abwicklung der Geschäfte zwar selbst unmittelbar nur in geringem Umfang hervorgetreten. Sie hat aber der GmbH eine Generalvollmacht erteilt, aufgrund deren die GmbH in ihrem Namen und für ihre Rechnung handelte... Die StPfl. muß sich die Handlungen... der GmbH als eigene Handlungen zurechnen lassen..."; v. 13.7.1967, BStBl S. 690: "Die nachhaltige Beteiligung am wirtschaftlichen Verkehr kann auch durch Einschaltung eines Dritten, hier der GmbH, erfolgen "; v. 5.12.1968, BStBl 1969 S. 236: "Gewerbliche Tätigkeit liegt nicht erst dann vor, wenn der Steuerpflichtige die planmäßige Aufschließung des Geländes selbst durchführt oder durch Dritte bewirkt,..."; v.13.3.1969, BStBl S. 483 (484): "Die steuerrechtliche Beurteilung kann nicht anders sein, wenn der Verkäufer mit der Durchführung der Erschließungsarbeiten einen geschäftskundigen Dritten beauftragt. Die Tätigkeit des Dritten muß dem Verkäufer auch dann zugerechnet werden, wenn er sie eigengewerblich betreibt. Dem steht nicht entgegen, daß er dabei auch sein eigenes wirtschaftliches Interesse verfolgt, wie dies bei entgeltlichen Geschäftsbesorgungsverträgen der Fall zu sein pflegt "; v. 14.11.1972, BStBl 1973 S. 239 (240): "Unerheblich ist, daß die Steuerpflichtige sich der Mitwirkung eines Immobilienbüros bediente... Die Mitwirkung ist der Steuerpflichtigen zuzurechnen, weil sie selbst die Auftraggeberin war "; v. 29.3.1973, BStBl S. 682 (683): "Dabei ist es [das FG] mit Recht davon ausgegangen, daß sich der Kläger die Tätigkeit der Baufinanz- und Treuhandgesellschaft bei der Errichtung der Gebäude und dem Verkauf der Grundstücke als eigene Tätigkeit zurechnen lassen muß ".

12) v. 7.4.1967, BStBl S. 467 (468).

daß der Auftraggeber selbst ein entsprechendes Gewerbe betreibt. Dies ist nur dann der Fall, wenn der Betreffende unselbständige Arbeitnehmer anstellt und mit ihrer Hilfe die Tätigkeiten ausführt[13]. Anders verhält es sich mit den Rechtsgeschäften. Falls der Grundstückseigentümer beim Verkauf einen Makler einschaltet, nimmt er den Verkaufsakt, zumindest gemäß § 164 BGB, immer selbst vor. Der Steuerpflichtige kann deshalb nur dann wie ein Bauunternehmer tätig werden, wenn er in eigener Person oder durch seine Arbeitnehmer Tätigkeiten ausübt, die diesem Gewerbezweig angehören. Das schließt nicht grundsätzlich aus, daß er auch Aufträge an eigengewerbliche Dritte vergibt. Zumindest müssen dann aber noch organisatorische oder verwaltende Arbeiten, die ein Bauunternehmer üblicherweise ausführt, bei ihm verbleiben[14]. Ist das nicht der Fall, dann können ihn nur die zurechenbaren Verkaufshandlungen zum Gewerbetreibenden,d.h. zum Grundstückshändler machen.

2. Die Leitbilder des privaten Lebensbereiches

Die nähere Betrachtung der gewerblichen Bilder läßt Rückschlüsse auf die Konkretisierung des privaten Bereiches zu. Wenn das Schwergewicht des Lebenssachverhaltes in der eigenen oder zurechenbaren Bautätigkeit liegt, geht es nicht um die Vermögensnutzung oder -veräußerung. Der Gegentypus zum Wohnungsbauunternehmer ist der Privatier, der sich in seiner Freizeit außerberuflich dem Bau des eigenen Hauses widmet. Bilden dagegen die Verkaufshandlungen den Schwerpunkt, so stellt der private Grundstücksbesitzer das adäquate Gegenbild zum Grundstückshändler[15].

13) Eine weitere Möglichkeit der Zurechnung von Realakten ist im Falle des BFH v. 15.6.1965 (StRK § 2 Abs. 1 GewStG, R.238) zu sehen: Der StPfl. überträgt alle Arbeiten einer Wohnungsbau-GmbH, die er selbst beherrscht. Bei wirtschaftlicher Betrachtung kann es keinen Unterschied machen, ob er die Arbeiten selbst oder durch eine abhängige juristische Person ausführen läßt. Das Leitbild muß deshalb der Wohnungsbauunternehmer sein; so wohl auch Leingärtner (Grundstücksgeschäfte), S. 29; vgl. auch bereits ProVGSt XIX, 221.

14) Mittelbach/Stöwe/Zöller § 2 Anm. 3 (S. 78).

15) Vgl. Hofbauer BB 1969, 668: "Wo liegt die Grenze zwischen dem gewerblichen Grundstückshändler und dem privaten Immobilienbesitzer...?"

II. DIE GRENZZIEHUNG GRUNDSTÜCKSHÄNDLER / PRIVATER GRUNDSTÜCKSBESITZER

1. Das Abgrenzungskriterium des Bundesfinanzhofes

Ursprünglich hielt der Bundesfinanzhof den § 1 GewStDV "für hinreichend klar, eindeutig und in dieser schwer zu regelnden Materie für eine Abgrenzung zu nicht gewerblichen Tätigkeiten für geeignet und ausreichend"[16], kurz, als treffende Wiedergabe der Wesensmerkmale gewerblicher Tätigkeit[17]. Er sah deshalb die Trennlinie zur privaten Vermögensverwaltung in den Merkmalen "Nachhaltigkeit" und "Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr", deren Vorliegen er "im Einzelfall nach den Gesamtumständen unter Berücksichtigung der Verkehrsauffassung (§ 1 Abs. 3 StAnpG)" prüfte[18]. Die Kritik gegen dieses Vorgehen kam aus zwei entgegengesetzten Blickrichtungen. Einerseits wurde bemängelt, der Bundesfinanzhof rücke immer mehr von der Definition des § 1 GewStDV ab und weite dadurch den Gewerbebegriff aus steuerpolitischen Motiven unzulässigerweise aus[19]. Diesem Aufruf zur intensiveren Beschäftigung mit den Einzelmerkmalen stand andererseits der Appell zur Rückkehr zum Kernbegriff gegenüber. Die Einzelmerkmale seien durch ihre Ausweitung zu blutleeren Hilfsmerkmalen geworden, die nicht zum Kern typisch gewerblicher Tätigkeit hinführten[20]. Die Abgrenzung gewerblicher Tätigkeit von der privaten Vermögensverwaltung könne deshalb nicht durch § 1 GewStDV erfolgen, denn beispielsweise auch ein Eigentümer einiger 100 Wohnungen nehme ständig am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teil[21]. Daraufhin fügte der Bundesfinanzhof dem § 1 GewStDV die private Vermögensverwaltung als weiteres Negativmerkmal an[22]. Es sei entscheidend, ob der Kauf und

16) BFH v. 2.11.1971, BStBl 1972 S. 360 (361).

17) BFH v. 7.4.1967, BStBl S. 467.

18) BFH v. 15.12.1971, BStBl 1972 S. 291 sowie die Nw. oben in Fn. 1.

19) Bähr DStR 1969, 626; Schmidt-Troschke BB 1972, 830 ff.; Scherrer BB 1972, 833 f.; Tipke (Grundstücksveräußerungen), S. 49 f.

20) Thoma BB 1968, 1240, 1242.

21) Parczyk StuW 1967, 730 ff.; Hofbauer BB 1969, 670.

22) Inzwischen st.Rspr.: BFH v. 17.1.1973, BStBl S. 260; v. 7.2.1973, BStBl S. 642; v. 29.3.1973, BStBl S. 682; v. 29.3.1973, BStBl S. 661; v. 29.8.1973, BStBl 1974 S. 6.

die Veräußerung eines Vermögensgegenstandes lediglich den Beginn und das Ende einer in erster Linie auf Fruchtziehung gerichteten Tätigkeit darstellten (dann private Vermögensverwaltung) oder ob die Umschichtung von Vermögenswerten und die Verwertung der Vermögenssubstanz entscheidend in den Vordergrund trete (dann Gewerbebetrieb). Dieser Abgrenzungsversuch ist nicht unbedenklich.Die Fruchtziehung stellt nur das Synonym für den Regelfall der Vermögensverwaltung (vgl. § 9 GewStDV) dar, und die Vermögensumschichtung repräsentiert jede Art von Veräußerungsgeschäften. Der hohe Abstraktionsgrad der Gegenpole ermöglicht im Einzelfall kaum eine wirkliche Abwägung des Für und Wider[23]. Daher muß immer wieder auf Hilfserwägungen wie z.B. den "engen zeitlichen Zusammenhang"[24] oder "das durch ... [die] übrige gewerbliche Tätigkeit gewonnene Wissen um günstige Gelegenheiten für den An- und Verkauf von Grundstücken"[25] abgestellt werden, um mehr als die bloße Behauptung bieten zu können, es stehe die Vermögensumschichtung, nicht die Fruchtziehung im Vordergrund. Das Gegensatzpaar ist daher als typologisches Zuordnungskriterium zu unbeweglich[26].

2. Die Typenbildung

a) Die typischen Merkmale[27]

Wenn der Grundstückshandel hauptberuflich ausgeübt wird, so geschieht dies in aller Regel in Verbindung mit einer Maklerbetätigung. Dies beweisen die zahlreichen Entscheidungen, die sich um eine Grenzziehung zwischen gewerblicher

23) Wihtol StRK EStG § 15 Ziff. 1 R 56,S.7;Kröger BB 1974,1344.

24) BFH v. 17.1.1973, BStBl S. 260; v. 29.3.1973, BStBl S.661 (662 f.).

25) BFH v. 29.3.1973, BStBl S. 661 (662 f.).

26) Vgl. Kröger BB 1974, 1344: "Starres Orientierungsschema", "stereotype Leitvorstellung".

27) Da es sich um die Charakterzüge eines Typusbegriffs handelt, können gewerbliche Merkmale auch einmal im Bereich des privaten Lebenskreises verwirklicht sein. Auch der Privatmann baut und verkauft einmal in größerem Umfang Häuser. Umgekehrt kann auch der Wohnungsbauunternehmer oder Grundstückshändler einmal zu Maßnahmen gezwungen sein, die eher den Charakter einer privaten Verwaltungsmaßnahme tragen. Deshalb geht es nicht nur darum, Merkmale aufzuspüren, die ausschließlich das eine oder andere Bild kennzeichnen; wichtig sind auch die Charakterzüge, die normalerweise das Erscheinungsbild des einen oder anderen Einkunftsbereiches prägen. Ein Merkmal ist folg-

und privater Sphäre beim Immobilienmakler bemühen[28]. Die Verkehrsauffassung als Mittel zur Erkenntnis der Typenmerkmale wird daher nur in geringerem Maße von einem täglichen Usus der tatsächlichen Wirtschaftspraxis geprägt. Entscheidend ist der Konsens aller Rechtsanwender. Danach gehört der Handel mit Grundstücken zum Kernbereich gewerblicher Tätigkeit[29]. Der Rechtsanwender darf sich in Grenzfällen deshalb nicht scheuen, selbst die Kriterien des gewerblichen oder privaten Bereiches als solche zu erkennen, um so seinerseits auf die Verkehrsauffassung rückzuwirken[30].

Als Merkmal des Grundstückshandels ist stets die Absicht zur Wiederveräußerung bei der Anschaffung der Grundstücke angesehen worden, während ihr Fehlen mehr für eine private Grundstücksverwaltung spricht[31]. Unter dem Merkmal der Nachhaltigkeit spielt die Zahl der Veräußerungsgeschäfte eine Rolle. Während eine große Zahl auf einen Grundstückshandel hinweist, nimmt der private Vermögensverwalter in geringerem Umfang Grundstücksverkäufe vor[32]. Ebenfalls unter dem

lich für eine typologische Grenzziehung nicht bereits dann untauglich, wenn es auch einmal (ausnahmsweise) im Erscheinungsbild des Gegenbegriffes verwirklicht sein kann; es kann erst dann zur Abgrenzung nicht beitragen, wenn es in beiden Bildern zur regelmäßigen Erecheinungsform gehört (z.B. An- und Verkauf einer größeren Anzahl von Wertpapieren sowohl beim privaten Wertpapierbesitzer als auch beim gewerblichen Wertpapierhändler). Es ist insofern bedenklich, wenn Friedlaender (DStZA 1968, 42) das Vorliegen einer nach kaufmännischen Grundsätzen geführten Verwaltung als gewerbliches Merkmal in Frage stellt, weil "einerseits auch 'kleine' Objekte Gegenstand eines Gewerbebetriebes sein können, andererseits auch die private Vermögensverwaltung nach kaufmännischen Grundsätzen ... durchgeführt zu werden pflegt". Es mag sein, daß im Laufe der Zeit die Anforderungen, die an eine kaufmännische Verwaltung gestellt werden, gestiegen sind; es trifft aber nicht zu, daß die private Vermögensverwaltung normalerweise denselben Verwaltungsaufwand wie ein Gewerbebetrieb erfordert.

28) RFH v. 6.5.1931, RStBl S. 906; FG Karlsruhe EFG 1955, 362; FG Berlin EFG 1967, 611.

29) Littmann DStZA 1962, 359: "Typisch gewerbliches Unternehmen"; Tipke(Grundstücksveräußerungen), S. 23 ff. m.Nw. auf die Rspr. und übrige Lit.

30) Vgl. dazu oben § 2 bei Fn. 49 und Otte JuS 1970, 158: "Man sollte [die Heranziehung der Verkehrsauffassung] nicht als Aufforderung, fremde Anschauungen zu ermitteln, sondern als Aufforderung zu eigener, sich im Verkehr bewährender, also wirtschaftlicher Betrachtungsweise verstehen ".

31) Tipke (Grundstücksveräußerungen), S. 23 m.Nw. in Fn. 54; vgl. auch Becker StuW 1935, 1430.

32) Woerner BB 1973, 1529 m.Nw.

Aspekt der Nachhaltigkeit sind die Planmäßigkeit[33] und Dauer der Verkaufshandlungen als wesentlich angesehen worden[34]. Der Grundstückshändler nimmt die An- und Verkäufe dauernd und nach einem genauen Plan vor, während der private Grundstücksverwalter nur über kürzere Zeit mit größeren Unterbrechungen und eher zufällig ein Grundstück verkauft. Als Aspekt des "Klassenmerkmals" der Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr stellt sich die Art des Hervortretens nach außen dar. Der Grundstückshändler besitzt ein Geschäftslokal, entwirft Prospekte und betreibt Reklameaufwand (z.B. Bau eines Musterhauses[35]). Damit hängt eng die Existenz eines kaufmännisch eingerichteten Geschäftsbetriebes zusammen[36]. Der private Vermögensverwalter tritt demgegenüber weniger nach außen hervor; oft werden die Veräußerungsangebote von den Käufern an ihn herangetragen.

Immer wieder wird die stark risikobehaftete Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr als Merkmal gewerblicher Tätigkeit erwähnt[37]. Risikoerhöhend wirkt sich z.B. die Aufnahme von Fremdkapital aus und spricht daher für einen Grundstückshandel. Stammt das Geld dagegen aus einem Bauspardarlehen, dann handelt es sich um eine typisch private Art der Fremdfinanzierung. Gehören die Grundstücke zu einem gewerblichen Betriebsvermögen, so stellt sich der Verkauf als Gewerbehandlung dar[38]. Eine längere Besitzzeit spricht eher für eine private Grundstücksverwaltung als eine kurze[39]. Auch die Art der Nutzung während der Besitzzeit ist wichtig. Wenn der Grundbesitz

33) Kritisch dazu: Bähr DStR 1969, 626.

34) Vgl. die Nw. oben in Fn. 19.

35) BFH v. 29.3.1973, BStBl S. 682 (684).

36) RFH v. 25.3.1936, StuW II 1936, 709; a.A. Friedlaender DStZA 1968, 42.

37) BFH v. 17.1.1972, BStBl S. 700 (703); Parczyk StuW 1967, 732, 736; Thoma BB 1968, 1240; Wihtol StRK EStG § 15 Ziff. 1 R 56, S. 3 und R 59, 60, 61, S. 3; Streck FR 1973, 303; Becker (Kommentar), § 29 Bem. 26.

38) RFH v. 21.10.1937, RStBl S. 1248 m.Nw.; BFH v. 2.11.1961, HFR 1962, 261; FG Berlin EFG 1971, 321.

39) BFH v. 29.3.1973, BStBl S. 661 (662 f.); FG Berlin EFG 1967, 611.

weniger "als Verbrauchsgegenstand, sondern in der Hauptsache als Gebrauchsgegenstand behandelt wird" (z.B. gärtnerische Eigennutzung, Vermietung), deutet dies auf private Grundstücksverwaltung hin[40]. Auch der Anlaß des Verkaufs kann typisch gewerblicher oder privater Natur sein[41]. Während der Verkauf beim Grundstückshändler durch den Markt bestimmt wird, liegen die Verkaufsgründe des privaten Vermögensverwalters eher in seiner Eigensphäre (z.B. anstehende Reparaturen, keine Möglichkeit mehr zur Verwaltung u.ä.). Die Bebauung des Grundstückes und andere Maßnahmen (z.B. planmäßige Parzellierung, Baureifmachen) sollen ein Indiz für das Vorliegen eines Grundstückshandels sein. Während der private Grundstücksverwalter sich "auf diejenigen Maßnahmen beschränkt..., die für den reinen Verkauf des Grundstücks erforderlich sind"[42], wirke der Gewerbetreibende durch besondere Tätigkeit in gewinnerhöhender Weise auf das Grundstück ein und mache es wertvoller[43]. Die Formel des "Wertvollermachens" scheint in dieser pauschalen Form nicht unbedenklich. Wenn der Autobesitzer seinen Wagen zur Generalüberholung gibt, oder der Hauseigentümer das Dach reparieren und die Außenwände verputzen läßt, handelt es sich sicherlich um werterhöhende Maßnahmen, die im Hinblick auf den bevorstehenden Verkauf unternommen werden. Dennoch sind dies Dispositionen, die normalerweise der private Vermögensverwalter trifft. Es muß deshalb differenziert werden[44].

Dies ist keine abschließende Aufzählung, sondern im Einzelfall können weitere Merkmale typisch privaten oder gewerblichen Charakters den Sachverhalt prägen (z.B. das

40) RFH v. 25.3.1936, StuW II 1936, 712; vgl. auch FG Berlin EFG 1967, 611 und bereits PrOVGSt V, 430 (434).

41) Vgl. RFH v. 28.1.1931, RStBl S. 257; BFH v. 12.3.1964, BStBl S. 364 (366); v. 17.12.1970, BStBl 1971 S. 456 (459) m.Nw.; vgl. auch Leingärtner FR 1970, 314 f.

42) BFH v. 22.10.1969, BStBl 1970 S. 61 (62).

43) Tipke (Grundstücksveräußerungen), S. 25, 47 m.Nw.; auch Rorbauer BB 1969, 672, der als Beginn der gewerblichen Tätigkeit den "Investitionsprozeß" zur Umgestaltung des Vermögens ansieht.

44) Vgl. unten nach Fn. 79.

Ziel, den Lebensunterhalt zu verdienen[45]). Eine grobe Einteilung der Merkmale ist - zumindest als Gedächtnisstütze - nützlich[46]: Es gibt Merkmale, die den Erwerb (Absicht der Wiederveräußerung, Zahl der Ankäufe, Einsatz von Fremdkapital), den Besitz (Länge der Besitzzeit, Art der Nutzung, Zugehörigkeit zu einem Betriebsvermögen) und die Veräußerung (Zahl, Dauer und Planmäßigkeit der Veräußerungsgeschäfte, Art des Hervortretens nach außen, Anlaß des Verkaufs, Einsatz eines kaufmännisch eingerichteten Geschäftsbetriebes) der Grundstücke betreffen.

b) Die Gewichtung der Typenmerkmale

Der Grundstückshandel setzt den allgemeinen Handelsbegriff voraus, dessen Hauptmerkmal in der Vermittlung des Güterumlaufes liegt, d.h. der Anschaffung von Sachen "zum Zwecke der Weiterveräußerung in gleichem Zustande oder nach weiterer Be- oder Verarbeitung"[47]. Teilweise wird die Veräußerungsabsicht beim Grundstückserwerb sogar als unabdingbare Voraussetzung angesehen[48]. Sie bildet daher das wichtigste Merkmal im Erscheinungsbild des Grundstückshandels. Falls die Veräußerungsabsicht beim Ankauf des Grundstückes fehlt, dann kann dies dadurch ausgeglichen werden, daß die Bebauung im Hinblick auf eine alsbaldige Veräußerung erfolgt. Daher kann auch den werterhöhenden Maßnahmen im Einzelfall ein entscheidendes Gewicht zukommen. Sicherlich spielt auch die Zahl der Veräußerungen eine wichtige Rolle, da bei einer nur geringen Zahl von Verkäufen eine Händlertätigkeit schwer vorstellbar ist. Das Hervortreten nach außen fällt dagegen weniger stark

45) BFH v. 29.8.1973, BStBl 1974, S. 6 (7); Parczyk StuW 1967, 736; Zimmermann, S. 25; Wiemer, S. 115.

46) Andeutungsweise in PrOVGSt V, 430 (434): "In dieser Beziehung erscheinen namentlich von Wichtigkeit die besonderen Umstände, unter denen die einzelnen Erwerbungen von Grundstücken, die Bebauung oder sonstige Verrichtung und die Veräußerungen stattgefunden haben ..."; FG Berlin EFG 1967, 611: "... welcher Einkunftsart der Erwerb, der Besitz und die Veräußerung von Grundstücken zugerechnet werden sollen..."; Tipke (Grundstücksveräußerungen), S. 19: "Drei Phasen".

47) So bereits das PrOVGSt V, 430 (433 ff.); für die Zeit danach vgl. Tipke (Grundstücksveräußerungen), S. 23 unter Fn. 54 m.NW.

48) Hofbauer BB 1969, 671, 673.

in die Waagschale. Der Reichsfinanzhof[49] hat stets betont, bei der beschränkten Geländemenge wüßten die Käufer ohnehin, wer die Grundstücke zu verkaufen habe. Wenn allerdings ein starkes Hervortreten nach außen festzustellen ist (z.B. Geschäftslokal u.ä.), so kann dies dennoch von entscheidender Bedeutung sein. Den übrigen Merkmalen kommt Gleichrangigkeit zu. Ihr Stellenwert bei der Zuordnung eines konkreten Falles bestimmt sich nach dem Ausprägungsgrad, mit dem sie im Sachverhalt verwirklicht sind.

Alle diese Merkmale stehen nicht beziehungslos nebeneinander. Sie beschreiben das Bild des Grundstückshändlers und das des Privatmannes im Falle des Verkaufs bebauter Grundstücke. Das Erscheinungsbild des Grundstückshändlers wird vom ständigen An- und Verkauf einer größeren Anzahl von Grundstücken in einem eigenen Büro unter Einsatz von Werbung und Fremdkapital zwecks dauernder Einkunftserzielung geprägt. Das Bild des Privatmannes zeichnet sich dagegen aus durch den eher zufälligen Verkauf von Grundstücken, die sich als Wertanlage in seinem Privatvermögen befinden, in größeren Zeitabständen und aus Gründen und zu Zwecken, die in seiner Privatsphäre liegen. Die Charakterzüge eines Leitbildes stehen untereinander in Verbindung. Das Hinzutreten eines Zuges läßt die anderen Merkmale nicht unberührt, sondern läßt sie in einem anderen Licht erscheinen. So erhält die Zahl der Verkäufe eine jeweils unterschiedliche Bedeutung, wenn die Anschaffung der Grundstücke bereits mit Veräußerungsabsicht erfolgt ist. Die Verkaufsabsicht beim Kauf und die Zahl der Verkäufe spielen keine Rolle mehr, wenn das Grundstück vor seinem Verkauf in ein Betriebsvermögen eingebracht wird. Die Dauer, über die sich die Grundstücksverkäufe hinziehen, ist im Zusammenhang mit der Zahl der Veräußerungen zu sehen. Die Bedeutung des Einsatzes vom Fremdkapital beim Grundstücksankauf richtet sich u.a. nach dem Zweck des Kaufes. Deshalb läßt nicht die Addition, sondern das Zusammenspiel

49) RFH v. 28.11.1928, RStBl 1929 S. 195; v. 25.3.1936, StuW II 1936, 709 (711); v. 19.11.1941, RStBl 1942 S. 38 (39); vgl. auch FG Schleswig-Holstein EFG 1966, 325:"jedenfalls hat der Bf. Kaufinteressenten nicht zurückgewiesen."

der Typenmerkmale das eine oder andere Erscheinungsbild erkennen. Die besondere Ausprägung einzelner Züge kann das Fehlen oder den geringen Verwirklichungsgrad anderer Merkmale ausgleichen. Wer nur ein Grundstück verkauft, kann Grundstückshändler sein, wenn der Beginn eines Grundstückshandels an Hand anderer Merkmale (z.B. Eröffnung eines Geschäftslokals, Anzeige des Beginns eines Grundstückshandels oder Antrag auf Genehmigung bei der zuständigen Behörde) feststeht. Wer eine große Anzahl von Grundstücken verkauft kann noch Privatmann sein, wenn er die Grundstücke ohne Veräußerungsabsicht gekauft und bebaut hat.

3. Die Zuordnung

a) Probleme bei der Zuordnung eines konkreten Sachverhalts

Der Lebenssachverhalt muß an Hand einer Vielzahl von Merkmalen unterschiedlichen Gewichts mit dem Erscheinungsbild des Typusbegriffes verglichen werden. Ziel des Vergleiches ist die Aussage, daß der Lebenssachverhalt mehr dem Bild des Grundstückshändlers oder mehr dem des privaten Grundstücksbesitzers ähnelt. Die Sachverhalte, um die es geht, sind oft kompliziert und schwer überschaubar. Da die verschiedenwertigen Typenmerkmale in unterschiedlicher Ausprägungsstärke verwirklicht sein können, läßt sich absehen, daß sich in diesem Puzzle unterschiedlicher Kombinationsmöglichkeiten keine Patentlösung für alle denkbaren Fälle finden läßt[50]. Es empfiehlt sich deshalb, die möglichen Lebenssachverhalte in Fallgruppen aufzugliedern, um so den gewerblichen und privaten Objektsbereich soweit wie möglich zu verdeutlichen.

Zur Fallgruppenbildung können die wichtigeren Charakterzüge des Erscheinungsbildes des Grundstückshandels herangezogen werden. Die Gewichtung der Typenmerkmale hat gezeigt, daß der Veräußerungabsicht eine Schlüsselposition zukommt. Es läßt sich heute eine erste grobe

50) Klemm BB 1966, 32 m.Nw.; Parczyk StuW 1967, 736; Thoma BB 1968, 1242.

Trennlinie mit der Aussage ziehen, daß bei vorhandener Veräußerungsabsicht sehr viel eher ein Grundstückshandel anzunehmen ist, als wenn sie fehlt[51]. Die Veräußerungsabsicht bietet sich daher als Einteilungskriterium an[52]. Als weiterer Gesichtspunkt ist die Häufigkeit des Anschaffungsvorganges wichtig, denn oft wird die Gewerblichkeit verneint, wenn nur eine einzige Anschaffung vorliegt, auch wenn sich ihr viele Veräußerungshandlungen anschließen[53].

b) Erste Fallgruppe: Der mehrfache An- und Verkauf von Grundstücken in Veräußerungsabsicht

Die schnelle Aufeinanderfolge des An- und Verkaufes von Grundstücken in gleichem oder verändertem Zustand entspricht dem Bild des Grundstückshändlers in seinen wichtigeren Zügen. Der private Grundstücksbesitzer dagegen kauft und baut nicht, um schnell wieder zu verkaufen, sondern um das Grundstück zu nutzen und durch die mögliche Wertsteigerung sein Vermögen auf längere Sicht gut anzulegen. Daher wird in Fällen, in denen zahlreiche Grundstücke nacheinander gekauft, bebaut und verkauft werden, verhältnismäßig schnell ein Grundstückshandel bejaht[54]. Als Musterfall kann der Sachverhalt des Urteils vom 19.11.1941 dienen[55]: Innerhalb zwei Jahren kauft, bebaut und verkauft der Steuerpflichtige fünf Grundstücke im Wechsel, so daß sich der Ankauf unbebauter

51) Vgl. etwa Brockhoff DStR 1972, 528 f. m.Nw.

52) Um die Untersuchung nicht unnötig zu komplizieren, soll zunächst das Vorhandensein oder Fehlen der Veräußerungsabsicht unterstellt werden. Zum Inhalt und zur Feststellung der Veräußerungsabsicht vgl. unten bei Fn. 101.

53) Vgl. § 1 Fn. 133, 134.

54) PrOVGSt V, 430 (432 f.): "Diese Feststellung [des Grundstückshandels] wird regelmäßig dann keinem Zweifel unterliegen, wenn schon der Kauf (die Anschaffung) der Grundstücke in der Absicht der Weiterveräußerung in gleichem oder verändertem Zustand erfolgt ist". Herrmann/Heuer § 15 EStG Anm. 13 a [2]: "Es gehört heute nicht üblicherweise zur Verwaltung des privaten Vermögens, daß der Stpfl. Grundbesitz kauft, um hierauf größere Baukomplexe zu errichten und sodann eine Vielzahl von Eigentumswohnungen zu verkaufen". Streck, FR 1973, 302: "...(noch) kann gesagt werden, daß der Bau und der Verkauf derartiger Baukomplexe nicht typischerweise zur privaten Sphäre gehört". Wihtol StRK EStG § 15 Ziff. 1 R 56, S. 4: "Aus der Rspr. läßt sich der allgemeine Grundsatz ableiten, daß die Veräußerung einer Anzahl von Gebäuden oder Wohneinheiten, die der Stpfl. in Verkaufsabsicht errichtet hat, einen Gewerbebetrieb im steuerlichen Sinne begründet...". Brockhoff DStR 1972, 528 m.Nw.

55) RFH RStBl 1942 S. 38.

und der Verkauf bebauter Grundstücke nach und nach zu einer nebenberuflichen Erwerbsquelle entwickelt. Es hat sich ein allgemeiner Konsens gebildet, der die Grenze zwischen Grundstückshandel und privater Vermögensverwaltung bei dieser Fallgestaltung bereits bei einer niedrigeren Zahl von Grundstücksan- und -verkäufen ansetzt. Dem ist zuzustimmen. Im Handel allgemein besteht hinsichtlich der Zahl der Geschäftsabschlüsse im Regelfall eine "Wert-Zahl-Relation": Je höher der Wert der Geschäftsabschlüsse, desto geringer ist ihre Zahl. Das Beispiel des Lebensmittelkaufmanns, des Autohändlers und des Verkäufers größerer Boote illustriert dies[56]: Dem steigenden Wert der Verkaufsobjekte steht eine sinkende Zahl von Geschäftsabschlüssen gegenüber. Beim Verkauf bebauter Grundstücke handelt es sich regelmäßig um sehr wertvolle Objekte. Der Käuferkreis für so teuere "Waren" ist entsprechend klein. Andererseits braucht der Grundstückshändler wegen des entsprechend hohen Gewinnanteils in der Regel nicht so viele Kaufabschlüsse zu tätigen, um davon leben zu können. Da ein Grundstückshandel in geringerem Umfang, nebenberuflich und nur vorübergehend betrieben werden kann, hat sich allgemein eine Zahl von unter zehn Einheiten als erster Anhaltspunkt herausgebildet. Eine genauere Festlegung findet sich nicht[57]. Sie kann der Sache nach auch nicht gegeben werden. Die Zahl der wechselseitigen An- und Verkäufe in Veräußerungsabsicht kann im Einzelfall nur einen - wenn auch wichtigen - Anhaltspunkt für die Einordnung des Lebenssachverhaltes geben. Die endgültige Bedeutung der Zahl der An- und Verkäufe in Veräußerungsabsicht wird erst bei Berücksichtigung der übrigen Merkmale des Einzelfalles deutlich. So

56) Vgl. oben § 2 nach Fn. 98.

57) BFH v. 20.12.1963, BStBl 1964 S. 137 f. ("mehrere Grundstücke"); v. 7.4.1967, BStBl S. 467 (468) ("ein oder einigen Häusern"); v. 16.2.1967, BStBl S. 337 (338) ("ein oder zwei Eigentumswohnungen"); FG München EFG 1968, 428 ("nicht ganz geringe Zahl von Veräußerungshandlungen, jedenfalls aber bei 10-12 ... "); Längsfeld DB 1961, 251 ("größerer Umfang"); Wihtol StRK EStG § 15 Ziff. 1 R 56, S. 4 ("eine Anzahl"); Herrmann/Heuer § 15 EStG Anm. 13 a [2] ("Vielzahl", "drei oder vier Eigentumswohnungen"); Friedlaender DStZA 1968, 43 ("geringe Zahl"); Grieger BB 1967, 748 ("mehrere Eigentumswohnungen").

kann auch der An- und Verkauf von nur zwei Grundstücken gewerblich sein, wenn sich der gewerbliche Charakter des Verhaltens aus anderen Merkmalen (z.B. Anzeige an die Gewerbeaufsicht, Anmietung eines Büroraume , etc.) ergibt. Umgekehrt kann die Zahl privater An- und Verkäufe im Einzelfall auch höher liegen, wenn sie z.B. mit großen zeitlichen Unterbrechungen erfolgt. Wichtig ist das Verhältnis zwischen der Zahl der Geschäfte und dem Zeitraum, in dem sie abgewickelt werden. Eine kontinuierliche Beschäftigung mit Grundstücksverkäufen über einen längeren Zeitraum spricht für einen Grundstückshandel, selbst wenn die Zahl insgesamt gering (z.B. ein bis zwei Häuser pro Veranlagungszeitraum) bleibt. Eine nur kurzfristige oder durch lange "Pausen" unterbrochene Vornahme von Verkäufen spricht eher für ein privates Handeln.

c) Zweite Fallgruppe: Der mehrfache Verkauf im Anschluß an eine einmalige Anschaffung mit Veräußerungsabsicht

Die Entscheidung vom 7.4.1967[58] kann als Beispielsfall fungieren: Die Steuerpflichtige kauft ein Grundstück, läßt es von einem Wohnungsbauunternehmen parzellieren, mit 73 Kaufeigenheimen bebauen und nach einer Besitzzeit von zwei Jahren zum Selbstkostenpreis einzeln veräußern. Dieser Fall weicht in zwei Punkten von dem Normalfall des Grundstückshandels ab. Der Handel findet nicht für unbestimmte Dauer, sondern von vorneherein begrenzt auf eine gewisse Anzahl von Verkaufsobjekten statt. Außerdem werden die Vermögensüberschüsse nicht durch den Verkauf, sondern durch Steuerersparnisse erzielt ("Baupate").

Wegen der Beschränkung auf eine bestimmte Anzahl von Häusern wird die Ansicht vertreten, man habe es vom Kauf des Grundstückes bis zum Verkauf der Häuser mit einem einzigen unzerreißbaren Vorgang zu tun. Es fehle deshalb - selbst wenn es um eine Gruppe von 1oo Häusern gehe[59] -

58) BStBl S. 467; vgl. weitere Nachweise bei Herrmann/Heuer § 15 EStG Anm. 13 a [2].

59) Oschmann BB 1962, 1324: "Ob ein Kaufeigenheim gebaut und veräußert wird oder eine geschlossene Gruppe von 1oo Häusern dieser Art, spielt keine Rolle ".

an der Nachhaltigkeit. Die Verkäufe seien deshalb nicht gewerblich; der buchmäßige Veräußerungsgewinn sei damit einkommensteuerfrei[60]. Die Rechtsprechung hat demgegenüber die Nachhaltigkeit wegen der Vielzahl rechtlich und wirtschaftlich selbständiger Handlungen bei der Durchführung des Projektes bejaht und damit die Buchgewinne als Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Einkommensteuer unterworfen[61]. Dieser Streit um den Inhalt des Merkmals der Nachhaltigkeit zeigt, wie sehr ein klassenbegriffliches Arbeiten die eigentlichen Zuordnungskriterien verschütten kann. Im Grunde geht es nur um die Frage, ob ein Grundstückshandel vorübergehend mit einem von vorneherein begrenzten Häuserbestand betrieben werden kann. Wenn sich jemand z.B. mit Modeschmuck eindeckt, den er im Sommer verkaufen will, wird er nicht erst dann zum Modeschmuckhändler, wenn er dies die zweite oder dritte Saison betreibt. Entscheidend ist, daß er mit Veräußerungsabsicht einen Warenbestand erworben hat, der es ihm ermöglicht, für eine gewisse Zeit Einnahmen durch typische Händlertätigkeit zu erzielen. In ähnlicher Weise kann man mit jeder Ware vorübergehend Handel treiben. Wenn ein Steuerpflichtiger beispielsweise 2o Einfamilienhäuser in Veräußerungsabsicht baut, zum Verkauf ein Büro anmietet und der Gewerbeaufsicht den Beginn eines Grundstückshandels anzeigt, hat er zum Ausdruck gebracht, daß dieses Projekt nicht mehr im Bereich seiner Privatssphäre, sondern in seinem Grundstückshandel abgewickelt werden soll. Die Tatsache, daß nur ein bestimmter Häuserbestand abgesetzt werden soll, kann also nicht vorn vorneherein die Gewerblichkeit der Verkäufe ausschließen. Das Preußische Oberverwaltungsgericht ist daher zu Recht davon ausgegangen, daß ein gewerblicher Grundstückshandel im Sinne des Einkommensteuerrechtes auch "als ein Ausverkauf der vorhandenen Waaren" betrieben werden kann[62]. Ent-

60) Theis DB 1961, 454 ("eine einzige zusammenhängende Handlung") Oschmann BB 1962, 1323 ("konkrete Handlungseinheit"); Bahl DStR 1969, 625 ("die geforderte Wiederholungsabsicht als begriffsnotwendiger Bestandteil der Nachhaltigkeit muß sich dann ebenfalls auf die gesamte Tätigkeit beziehen") Vangerow StKK EStG § 15 Allg. R 2, S. 1 ("Gesamtschau").

61) BFH v. 2.11.1971, BStBl 1972 S. 36o (361) m.Nw.

62) PrOVGSt V, 43o (433); X, 388; XIX, 221 (226); vgl. auch Klemm BB 1966, 3o m.Nw. auf die neuere Rspr.

scheidend sind alle Umstände des Einzelfalles, die für die Erscheinungsbilder des Grundstückshändlers und des privaten Grundstücksbesitzers relevant sind.

Gegen einen Grundstückshandel spricht, daß es sich um die für den Grundstückshandel ungewöhnliche Form des Ausverkaufs eines bestimmten Bestandes handelt und daß der Steuerpflichtige keine Gewinnabsicht (im engeren Sinne) hat. Gegen eine Zugehörigkeit der Verkäufe zur Privatsphäre spricht, daß der Kauf von Grundstücken zur Bebauung und Veräußerung in größrem Umfange üblicherweise nicht von Privatleuten vorgenommen wird[63]. Welche Aspekte im konkreten Fall überwiegen, hängt davon ab, in welchem Maße die übrigen Merkmale (wirtschaftliches Risiko, insbesondere durch Aufnahme von Fremdkapital; Art und Weise des Hervortretens nach außen; Intensität der eigenen Tätigkeit des Steuerpflichtigen; zeitliche Abwicklung des Projektes) das Gesamtbild des Lebenssachverhaltes in der einen oder anderen Richtung beeinflussen. Häufig kommt in der Praxis der Fall vor, daß der Steuerpflichtige selbst keinerlei Tätigkeit entfaltet und nur beim Vertragsschluß zu Dritten in Kontakt tritt; im übrigen läßt er das Projekt von einem eigengewerblich tätigen Dritten (z.B. Wohnungsbauunternehmen) abwickeln. Bei einer solchen Fallgestaltung spielen nur die beiden erstgenannten Gesichtspunkte, nämlich das Abweichen vom Normalfall des Grundstückshandels (einmaliger Bau mehrerer Objekte und deren Verkauf aus Steuerersparnisgründen) einerseits und das Abweichen vom Bild des Privatmannes (Bau mehrerer Häuser in Veräußerungsabsicht) andererseits eine Rolle. Wann wird das Fehlen der wichtigen Merkmale im Bild des Grundstückshändlers durch einen entsprechenden Umfang des Projekts kompensiert, so daß man den Steuerpflichtigen insofern eher als Grundstückshändler denn als Privatmann ansehen kann? So viel ist klar: Die Zahl muß höher liegen, als beim ständigen wechselseitigen An- und Verkauf von Grundstücken (vgl. erste Fallgruppe); es muß

63) Streck FR 1973, 302; Herrmann/Heuer § 15 EStG Anm. 13 a [2].

sich also um eine Zahl von mehr als zehn Objekten handeln. Die Rechtsprechung hat bereits bei 18 Einheiten einen Grundstückshandel bejaht.

Soll es bei den Verkaufszahlen einen Unterschied machen, ob die Einheiten an einen oder an eine Vielzahl von Erwerbern veräußert werden? Es erscheint unbillig, die Fälle nur deshalb zu differenzieren, weil der eine Bauherr das (Händler-)Glück hatte, einen finanzstarken Erwerber für seinen Gesamtbestand zu finden. Das Beispiel des Modeschmuckhändlers erschließt eine nähere Differenzierungsmöglichkeit. Wenn er seinen gesamten Schmuckbestand, den er für 2o.ooo DM gekauft hat, für ca. 25.ooo DM an einen Interessenten weiterveräußert, so macht ihn dies noch nicht zum Händler. Er hat nämlich seinen Bestand, nicht die Einzelstücke veräußert. Vom "Händlerglück" kann erst dann gesprochen werden, wenn er seinen Bestand zu Konditionen veräußert, die der Summe der veräußerten Einzelgegenstände entspricht. In der Modeschmuckbranche liegt die Gewinnspanne über 25% so daß im Beispielsfall nichtdie Summe der Einzelgegenstände, sondern der Schmuckbestand verkauft wurde. Wenn jemand ein Haus mit 2o Eigentumswohnungen auf einen Schlag veräußert, ist dementsprechend nur dann auf die Zahl der Objekte abzustellen, wenn der Preis der Summe von 2o Einzelverkäufen entspricht. Andernfalls verkauft der Betreffende nur "das Haus" und nicht "die Eigentumswohnungen". Es kommt also auf den einzelnen Verkaufsakt an, es sei denn, er stellt sich wertmäßig als eine Zusammenfassung mehrerer Einzelverkäufe dar[64].

64) Schmidt-Troschke BB 1972, 833: "Für die hier relevante Wiederholungsabsicht ist weniger entscheidend, daß hinsichtlich mehrerer Wirtschaftsgüter ein Umsatz stattfindet.".

d) Dritte Fallgruppe: Der Verkauf von Grundstücken, die ohne Veräußerungsabsicht angeschafft wurden

Hier fehlt es an der Veräußerungsabsicht, die zum Wesen eines jeden Handels gehört. Dennoch wird in solchen Fällen die Möglichkeit des gewerblichen Grundstückshandels bejaht[65]. Die Durchsicht der entsprechenden Urteile zeigt, daß häufig vor dem Verkauf die "Grundstücke werthvoller und zur Verwerthung als Baustellen geeignet" gemacht werden[66]. Diese Maßnahmen gelten als Merkmale des Grundstückshandels im Gegensatz zur reinen Veräußerung des Grundbesitzes im Rahmen der privaten Vermögensverwaltung. Die Fälle können deshalb danach unterschieden werden, ob die Grundstücke "wertvoller gemacht" werden oder nicht. Dabei sind nur die werterhöhenden Maßnahmen, die selbst im Hinblick auf die Veräußerung - sozusagen mit Veräußerungsabsicht - vorgenommen werden, unterscheidungsrelevant[67].

aa) Die Veräußerung ohne werterhöhende Maßnahmen

Einerseits kann mit Privatgegenständen ein Handel eröffnet werden[68], andererseits gehört auch die Veräusserung von Privatbesitz noch zur Vermögensverwaltung[69]. Die ältere Rechtsprechung hat die Grenzlinie anschaulich mit der "Umwandlung des Grundbesitzes in Waare" umschrieben[70], ohne damit ein aussagefähiges Abgrenzungskriterium

65) Vgl. etwa Tipke (Grundstücksveräußerungen), S. 24; Herrmann/Heuer § 15 EStG Anm. 13 a [2]; Littmann § 15 Rdn. 38 jeweils m. Nw.

66) PrOVGSt IV, 414 (415); IV, 418 (420): "... beschränkt sich nicht mehr auf die Parzellierung und Veräußerung seines Grundbesitzes, sondern betritt das gewerbliche Gebiet "; V, 430 (433): " Es kann sogar ein Gutsbesitzer, dem bei Erwerbung des Gutes die Absicht einer gewerblichen Tätigkeit ferngelegen hat, dazu übergehen, sein Gut in Baustellen umzuwandeln und mit diesen als Waare einen Handel zu beginnen "; XIII, 363 (367):"... insbesondere im Hinblick auf die Größe des Grundbesitzes, auf die zur Veräußerung dienenden Veranstaltungen und Kostenaufwendungen, auf die Dauer der Tätigkeit..." ; XV, 316 (318); RFHE 11, 249 (254): "... beschränken sich allerdings nicht auf die reine Veräußerung des Grundbesitzes "; Vgl. auch die Nw. bei Tipke (Grundstücksveräußerungen), S. 25.

67) Vgl. dazu BFH v. 25.7.1968, BStBl S. 655, der die Erschließung des Geländes durch den Steuerpflichtigen unberücksichtigt läßt, weil die Veräußerungsabsicht bei diesen Maßnahmen fraglich ist.

68) OFH in StuW II 1950, 50 (51).

69) BFH v. 7.4.1967, BStBl S. 467 (468).

70) PrOVGSt V, 430 (433); vgl. auch die Nw. in Fn. 66.

zu liefern[71]. Um nähere Abgrenzungsgesichtspunkte zu erhalten, soll die Betrachtung von den Grundstücken auf alle Gegenstände im Privatbesitz ausgedehnt werden, weil die Fallgruppe insofern allgemeinen Charakter aufweist. Wer seine Briefmarkensammlung in Einzelstücken verkauft, seinen Haushalt oder seine Erbschaft auflöst[72], handelt grundsätzlich nicht gewerblich, sondern als Privatmann und zwar unabhängig von der Zahl, der Größe und dem Wert der veräußerten Stücke[73]. Der Grund dafür liegt im Abweichen vom Bild des Händlers in seinen wichtigsten Eigenschaften (ständiger An- und Verkauf von Gegenständen in Veräußerungsabsicht)[74]. Eine Grenze wird allerdings dann erreicht, wenn die übrigen Merkmale einer Händlertätigkeit den Sachverhalt in besonders starkem Maße prägen: z.B. wenn der Steuerpflichtige ein Verkaufslokal anmietet, wenn er Angestellte beschäftigt, die ganztägig den Verkauf aufrecht erhalten, wenn er Werbung betreibt u.ä. In solchen Fällen nimmt der Betreffende nämlich über eine gewisse Zeit selbst wie ein Kaufmann am Geschäftsverkehr teil. Hätte er die Gegenstände in einem ähnlichen Stil mit ähnlichen Gewinnaussichten aber ohne seinen persönlichen Einsatz veräußern wollen, hätte er sie bei einem Antiquitätenhändler in Kommission geben und dafür eine entsprechende Provision zahlen müssen. Diese Händlerleistung vollbringt er nun auf sein persönliches Risiko

71) Tipke(Grundstücksveräußerungen), S. 24.

72) Beim Nachlaß muß geprüft werden, ob der Erblasser die Gegenstände in Veräußerungsabsicht erworben hat; Fuisting/Strutz § 13 Anm. 9 (S. 566).

73) Friedlaender DStZA 1968, 41; Schmidt-Troschke BB 1972, 832.

74) Die Versuche, vom klassenbegrifflichen Standpunkt her dieses Ergebnis durch Ablehnung des Merkmals "Nachhaltigkeit" zu erzielen, sind wenig überzeugend. Wieso in einer Verkaufsaktion, die sich u.U. über einen längeren Zeitraum erstrecken und eine beträchtliche Zahl von Einzelverkäufen mit sich bringen kann, nur eine einzige Handlung liegen soll, (so vor allem Vangerow StRK EStG § 15 Allg. R 2, S. 1) will nicht einleuchten. So kommt es, daß auch die Bewältigung harmloser Fälle, wie die Veräußerung von Familienschmuck oder einer Briefmarkensammlung Schwierigkeiten bereitet. Thoma (BB 1968, 124o) meint offenbar, man müsse in diesen Fällen bei entsprechender Anzahl von Verkaufshandlungen ein gewerbliches Verhalten bejahen.

durch einen eigenen "nach Art und Umfang ... in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb"[75].

Entsprechendes gilt für die Grundstücksverkäufe. Beschränkt sich der private Grundstücksbesitzer lediglich auf die Veräußerung der Grundstücke, die er ohne Veräußerungsabsicht bebaut hat, so wird er unabhängig von Zahl, Wert und Dauer der Verkäufe erst dann zum Grundstückshändler, wenn er selbst typische Betätigungsformen eines Immobilienmaklers an den Tag legt[76]. Dazu reicht ein einfaches Anbieten der Objekte im Anzeigenteil einer Zeitung nicht aus. Erst wenn er z.B. umfangreiches Prospektmaterial drucken läßt, in einem Büroraum bestimmte Geschäftszeiten einhält oder gar Arbeitnehmer beschäftigt, wird er zum Grundstückshändler[77]. Von einem derartigen Verständnis her wird auch die Bedeutung der Einschaltung eines Immobilienmaklers klar, die oft als Indiz gewerblicher Tätigkeit angesehen wird[78]. Das Gegenteil ist der Fall. Der Makler ist gerade dazu da, dem Privatmann bei der Vermittlung von Grundstücksverkäufen zur Seite zu stehen; er wird dafür entsprechend entlohnt.

75) Insofern spielt der handelsrechtliche Gewerbebegriff (vgl. §§ 2, 4 I HGB) eine Rolle ; ebenso Leingärtner FR 1970, 314 bei Fn. 21; auch RFH v. 25.3.1936, RStBl S. 769, der im Regelfall einen Grundstückshandel annehmen will, wenn "der Verkauf z.B. unter Verwendung erheblicher Reklame und eines entsprechenden Verkaufsapparates usw. kaufmännisch aufgezogen wird ".

76) Hofbauer BB 1969 ,672; RFH v. 26.8.1936, RStBl S. 1113: "Ein Land- und Forstwirt, der Teile seines Besitzes abstößt, wird aber nach der Verkehrsauffassung auch dann nicht zum gewerbsmäßigen Grundstückshändler, wenn es sich um zahlreiche Einzelverkäufe handelt und durch die Verkäufe nicht unbeträchtliche Gewinne erzielt werden.";zustimmend Becker StuW 1936, 1430: "Eine recht wichtige und erfreuliche Klärung...".

77) Hierzu zählen auch die Fälle, in denen der Eigentümer eigens zur Verwertung und Verwaltung seiner Grundstücke eine juristische Person gründet; vgl. PrOVGSt XV, 316; XIX, 221.

78) Parczyk StuW 1967, 736.

bb) Die Veräußerung nach werterhöhenden Maßnahmen

Als werterhöhende Maßnahmen, die auf den gewerblichen Charakter des anschließenden Verkaufs hindeuten, werden die Parzellierung[79], das Baureifmachen[8o], die Bebauung und das Aufteilen in Wohnungseigentum[81] angesehen. Fraglich ist, warum gerade diese Art von werterhöhenden Maßnahmen den Steuerpflichtigen zum Grundstückshändler machen soll. Das Kriterium, es finde in diesen Fällen ein "Investitionsprozeß" statt[82], ist zu unbestimmt; sowohl die Erhaltung und Verschönerung als auch z.B. die Bebauung des Grundstückes erfordern eine Investition des Steuerpflichtigen.

Während die Maßnahmen der Erhaltung und Verschönerung das Wesen des Grundstückes im Großen und Ganzen unberührt lassen, verändern die erstgenannten Maßnahmen (Parzellierung usw.) den Grundstückscharakter in viel stärkerem Maße und machen aus dem alten Grundstück gleichsam eine neue Sache. Bei diesem Verständnis läßt sich begründen, warum solche Maßnahmen den gewerblichen Charakter der nachfolgenden Käufe begründen können: Der Privatmann schafft sich - unter Einsatz seines Privatvermögens - in Form des bearbeiteten Grundbesitzes eine neue Sache an, um sie zu veräußern. Dadurch wird das Fehlen der Veräußerungsabsicht bei der Anschaffung des Grundstückes gleichsam geheilt. Aus dieser Sicht wird verständlich, warum in derartigen Fällen häufig davon gesprochen wird, der Grundstückseigentümer müsse sich

79) Der Begriff wird nicht einheitlich verwendet. Während früher auch die Erschließungsmaßnahmen mit einbezogen wurden (RFH v. 26.8.1936, RStBl S. 1113), versteht man heute darunter allein die Zerteilung eines Grundstücks in mehrere Parzellen (BFH v. 29.8.1973, BStBl 1974 S. 6).

80) Dazu zählen alle Maßnahmen, die auf die Umwandlung des Grundstücks in Bauland abzielen, z.B. die aktive Beeinflussung der Aufstellung eines Bebauungsplanes, die Erschließung des Geländes und das Baureifmachen des Grundstückes; vgl. etwa BFH v. 7.2.1973, BStBl S. 642; v. 29.3.1974, BStBl 1974 S. 6 m.N.w.

81) Vgl. die Zusammenstellung bei Tipke (Grundstücksveräußerungen), S. 25.

82) Hofbauer BB 1972, 672.

die Tätigkeiten der Architekten, Erschließungsunternehmer usw., die er zur Umgestaltung einschaltet, zurechnen lassen[83]. Der Eigentümer erwirbt nämlich das "neue" Grundstück durch sie und geradezu von ihnen, so wie der Händler vom Produzenten eine Sache zur Weiterveräußerung bezieht. Es kommen deshalb nur die Maßnahmen als Merkmale eines Grundstückshandels in Frage, die den Charakter des Grundstücks wesensmäßig ungestalten. Zur Verfeinerung dieses Maßstabes empfiehlt es sich dort Anleihen zu machen, wo sich die Rechtswissenschaft bereits mit einer ähnlichen Problemstellung zu befassen hatte: Bei der Auslegung des Begriffes der "neuen Sache" in § 95o BGB.

Die Zulässigkeit einer derartigen Parallele erscheint auf den ersten Blick zweifelhaft, weil § 95o BGB auf einen ganz bestimmten sachenrechtlichen Interessenkonflikt zugeschnitten ist, und auf Grundstücke ohnehin nicht § 95o BGB, sondern § 946 BGB zutrifft. Dennoch liegt das grundsätzliche Identitätsproblem "wie lange liegt noch der alte Gegenstand vor und ab wann ein neuer, wesensverschiedener" völlig gleich. Die Kriterien, die in § 95o BGB zur Beurteilung der Andersartigkeit einer (beweglichen) Sache dienen, können deshalb auch hier nutzbar gemacht werden. Als wichtiges Indiz ohne letztlichen Entscheidungswert wird der Sprachgebrauch herangezogen. Erhält die bearbeitete Sache einen neuen Namen, spricht dies für einen anderen Charakter gegenüber der alten. Entscheidender ist der Wandel der Brauchbarkeit. Dient die Sache nach der Maßnahme einem anderen Verwendungszweck, deutet dies auf ihren neuartigen Charakter hin. Als weiteres Kriterium gilt der Wert der Verarbeitung im Verhältnis zum Wert der bearbeiteten Sache. Soll es sich um eine grundlegende Wesensveränderung handeln, dann darf der Wert der Bearbeitung nicht unerheblich im Hinblick auf den Wert der neuen Sache sein[84].

83) Vgl. dazu oben Fn. 11; die Einschaltung unabhängiger Dritter ist hier sogar erforderlich, um ein gewerbliches Handeln am Bild des Grundstückshändlers messen zu können. Nimmt der Eigentümer die Umgestaltung seiner Grundstücke eigenhändig oder mit eigenen Hilfskräften vor, kommt auch der Betrieb eines Baulanderschließungs- oder Wohnungsbauunternehmens in Betracht.

84) Vgl. Otte JuS 197o, 154; Hofmann NJW 1961, 1246 sowie die einschlägigen Kommentierungen zu § 95o BGB.

Mit diesem Maßstab lassen sich die Maßnahmen einordnen[85]: Durch die Aufteilung eines Grundstückes entstehen rein rechtlich eine Anzahl neuer Eigentumsobjekte. Jedoch bleibt die sprachliche Bezeichnung ("Grundstück") gleich. Die Brauchbarkeit ändert sich allein durch die Zerkleinerung des Grundstücks noch nicht und die Kosten des Parzellierungsverfahrens fallen im Hinblick auf die erzielte Wertsteigerung kaum ins Gewicht. Das Parzellieren bewirkt also keine Wesensveränderung des Grundstücks. Anders könnte es sich mit dem Baureifmachen verhalten[86]. Wenn ein Wochenend- oder landwirtschaftlich genutzten Grundstück zu Bauland wird, ist das Verkaufsobjekt nicht mehr ein "Grundstück", sondern eine "Baugrundstück" oder ein "Bauplatz". Neben dieser Namensveränderung tritt auch eine Änderung im Verwendungszweck ein, und der Umwandlungsprozeß erfordert beträchtliche Investitionen. Das Baureifmachen ist daher eine wesensverändernde Maßnahme. Wie steht es diesbezüglich mit der Bebauung? Bei einem bebauten Grundstück wird nicht "das Grundstück", sondern "das Haus" verkauft. Während das Bauland noch zur Bebauung bereitsteht, dient das Hausgrundstück der Nutzung durch Bewohnen, Vermieten u.ä. Die Bebauung erfordert erhebliche Aufwendungen. Der Hausbau macht das Grundstück folglich zu einer "neuen Sache". Bei der Unterteilung des Hauses in Eigentumswohnungen entstehen zwar rechtlich gesehen neue Eigentumsobjekte und künftig wird nicht mehr "das Haus", sondern "die Eigentumswohnung" verkauft. Der Verwendungszweck von Haus und Eigentumswohnung bleibt aber identisch, und die Kosten

85) Die Kriterien ermöglichen auch in anderen Grenzfällen eine befriedigende Lösung. Trägt der Eigentümer ein stark kriegsbeschädigtes Gebäude ab,und richtet er das Grundstück zur baulichen Nutzung her (Beispiel von Littmann DStZA 1962, 359) spricht dies für ein gewerbliches Verhalten: Aus dem "Ruinengrundstück" wird "Bauland"; der Verwendungszweck ändert sich nach erheblichen Investitionen.

86) Von der Vorstellung des BBauG her ist das Baureifmachen ein Prozeß, an dem der Steuerpflichtige nicht aktiv mitwirkt, sondern der von der Gemeinde ausgeht. Die gemeindliche Praxis führt häufig gerade zu einer Verkehrung dieser Rollen: Der Steuerpflichtige betreibt aktiv alle Maßnahmen (z.B. Erstellung eines Bebauungsplans, Erschließung des Geländes) und die Gemeinde fungiert eher passiv als reines Beschlußorgan; vgl. dazu BFH v. 25.7.1968, BStBl S. 655 (656); v. 29.3.1973, BStBl S. 682 (683) m.Nw.

der Aufteilung des Hauses fallen gegenüber der Wertschöpfung, die durch die Erschließung eines neuen Nachfragemarktes erzielt wird, kaum ins Gewicht. Die Aufteilung eines Hauses in Eigentumswohnungen führt somit nicht zur Schaffung neuer, andersartiger Sachen[87].

Der Eigentümer wird also dadurch, daß er seinen (bebauten oder unbebauten) Grundbesitz parzelliert oder ein Haus in Wohnungseigentum untergliedert, beim anschließenden Verkauf nicht gewerblich tätig. Nur das Baureifmachen[88] und die Bebauung deuten auf den gewerblichen Charakter der folgenden Verkäufe hin. Jedoch liegt nicht in jedem Verkauf nach Bebauung die Eröffnung eines Grundstückshandels. Der Bau in Veräußerungsabsicht schafft vielmehr erst die Voraussetzungen dafür, daß die Zuordnungskriterien, die in den ersten beiden Fallgruppen Anwendung finden, auch hier zum Zuge kommen. Das bedeutet: Erfolgt der Bau nicht im Hinblick auf die späteren Verkäufe, so schafft der Steuerpflichtige Privateigentum. Sein Privateigentum kann er als Privatmann unabhängig von Zahl, Wert und Dauer der Verkäufe veräußern. Erst wenn er den Verkauf nach der Art eines Immobilienmaklers vornimmt, wird er Gewerbetreibender[89]. Baut er dagegen ein Haus nach dem anderen, um es zu verkaufen, spricht bereits eine niedrigere Zahl von Verkäufen - jeweils in Verbindung mit den anderen Merkmalen (vgl. die erste Fallgruppe) - für einen Grundstückshandel. Handelt es sich dagegen um eine einmalige Bebauung und Aufteilung eines größeren Grundstückskomplexes in Veräußerungsabsicht, dann muß eine stärkere Ausprägung der übrigen Merkmale eines Grundstückshandels (z.B. die Zahl der Verkäufe) dies wieder ausgleichen (vgl. die zweite Fallgruppe), wenn ein Grundstückshandel vorliegen soll.

87) a.A. Friedlaender DStZA 1968, 43: "Das ist ein Aliud, verglichen mit dem erworbenen Gebäude."

88) Vgl. dazu BFH v. 29.8.1973, BStBl 1974 S. 6; v. 14.11.1972, BStBl 1973 S. 239 (240): Es komme darauf an, "ob die beim Verkauf der Grundstücke entfaltete Tätigkeit über die eigentliche zur Nutzung und Verwaltung vorhandenen vermögens übliche Tätigkeit hinausgeht ". Typologisch konkretisiert muß es heißen: Es kommt darauf an, ob durch die vor oder bei dem Verkauf entfaltete Tätigkeit die Privatgrundstücke wesensmäßig umgestaltet werden und insgesamt eine Verkaufstätigkeit vorgenommen wird, die den Steuerpflichtigen eher als Grundstückshändler, denn als privaten Vermögensverwalter erscheinen läßt.

89) Vgl. oben nach Fn. 68.

III. DIE GRENZZIEHUNG WOHNUNGSBAUUNTERNEHMER / PRIVATMANN

1. Die Konsequenzen aus der Grenzziehung Grundstückshändler / privater Grundstücksbesitzer

Bereits bei kleineren Verkaufszahlen kann ein Grundstückshandel vorliegen, wenn eine Veräußerungsabsicht beim Bau der Einheiten besteht. Daher wird es oft gleichgültig sein, ob der Steuerpflichtige Grundstückshändler oder Wohnungsbauunternehmer ist; er gehört dann jedenfalls zu den Gewerbetreibenden. Dennoch erfordert es die Verständlichkeit und Überprüfbarkeit der Urteilsgründe, die gewerblichen Erscheinungsformen, die zur Wahl stehen, aufzuzählen, und die genaue Einordnung erst dann dahinstehen zu lassen, wenn jedenfalls eine erfüllt ist[90]. Die Unterscheidung der beiden gewerblichen Bilder wird folglich nur bei einer kleineren Zahl von Wohneinheiten im Ergebnis bedeutsam sein.

2. Die Typenbildung

Die Rechtsprechung hat beim Ähnlichkeitsvergleich bereits mehrfach auf das Bild des Wohnungsbauunternehmers hingewiesen[91]. Dennoch sind die Charakterzüge dieses Bildes nicht herausgearbeitet, sondern Merkmale herangezogen worden, die auch das Bild des Grundstückshändlers kennzeichnen (Vorgänge beim Verkauf der Grundstücke).

Der Wohnungsbauunternehmer baut die Einheiten in Veräußerungsabsicht, während der Privatmann vorwiegend selbst nutzen möchte. Ein weiteres Merkmal ergibt sich aus dem Umfang der Leistungserbringung. Als Bezugspunkt kommen zwei große Gruppen möglicher Leistungsarten in Betracht: Die

90) Der BFH v. 15.12.1971, BStBl 1972 S. 291 (281) orientiert sich am Bild des Grundstückshändlers ("was einer Betätigung ... das Gepräge eines Gewerbebetriebes verleiht, ist ... die Verwertung der Wohnungen durch Verkauf"). Die Kritik Scherrer's (BB 1972, 834) stellt dagegen auf das Bild des Wohnungsbauunternehmers ab (es müßten doch "Arbeitnehmer beschäftigt, Waren- und Dienstleistungen bezogen" werden). Ein weiteres Beispiel für die Unklarheiten, die eine ungenügende Differenzierung der einzelnen gewerblichen Leitbilder mit sich bringt: Man kann die Lösung der Fälle der Errichtung und Veräußerung von Wohneinheiten nicht mit dem Hinweis auf die Rechtsprechung zur Gewerblichkeit der Vermietung und Verpachtung kritisieren, weil sich jeweils ganz unterschiedliche Bilder gegenüberstehen; vgl. dazu Bähr DStR 1969, 620; Hofbauer BB 1969, 670 f.

91) Vgl. oben Fn. 5.

mehr verwaltungsmäßig-planerischen Tätigkeiten und die eigentliche Bauausführung. Zu den verwaltungsmäßig-planerischen Arbeiten zählen der Entwurf des Bauplans und der Bauzeichnung, die statischen Berechnungen, die Durchführung des Baugenehmigungsverfahrens und die Anträge auf Anschluß auf die Ver- und Entsorgungsleitungen. Hinzu kommt die Erteilung von Aufträgen an Handwerker und sonstige Subunternehmer. Zur Bauausführung gehören alle Arbeiten vom Aushub der Baugrube bis zum Aufsetzen des Daches, die die planerischen Vorarbeiten realisieren. Während ein Wohnungsbauunternehmer alle diese Leistungen weitgehend selbst erbringt, läßt der Privatmann diese Arbeiten von eigengewerblich tätigen Dritten (Architekten, Bauunternehmern, Handwerkern u.ä.) ausführen. Die Aufzählung der Merkmale ist nicht abschließend, sondern sie kann im Einzelfall ergänzt werden (z.B. Vorhandensein einer Organisationseinheit; Einsatz von Fremdkapital; größerer Werbeaufwand; Anzeige des Gewerbebeginns bei der Gewerbeaufsicht).

Das Merkmal der Veräußerungsabsicht besitzt hier ein noch größeres Gewicht als im Bild des Grundstückshändlers. Wer baut, ohne veräußern zu wollen, schafft Privateigentum. Mit diesem Privateigentum kann der Steuerpflichtige allenfalls als Grundstückshändler gewerblich tätig werden. Die Veräußerungsabsicht ist also conditio sine qua non einer Betätigung als Bauunternehmer. Die übrigen Merkmale sind in etwa gleichwertig.

3. Die Zuordnung

An Hand der Typenmerkmale lassen sich bereits einige klare Bereiche erkennen. Wer beim Bau keine Veräußerungsabsicht hat, kann nicht Bauunternehmer sein. Dagegen ist dies eindeutig bei demjenigen, der das Gebäude mit Veräußerungsabsicht durch eigene Angestellte oder durch eine von ihm beherrschte juristische Person errichten läßt, zu bejahen. Ebenso eindeutig ist derjenige, der alle Arbeiten von eigengewerblich tätigen Dritten ausführen läßt, trotz Veräußerungsabsicht nicht Wohnungsbauunternehmer, sondern allenfalls Grundstückshändler.

Grenzfälle entstehen dadurch, daß der Steuerpflichtige (möglicherweise aufgrund seiner beruflichen Kenntnisse als Architekt, Bauingenieur usw.) in größerem Umfang Eigenleistungen bei der Errichtung des Bauwerks erbringt. Die Möglichkeit einer genauen, metrischen Grenziehung gibt es nicht. Eine wohnungsbauunternehmerische Tätigkeit ist anzunehmen, wenn der Steuerpflichtige entweder die verwaltungsmäßig-planerischen oder die bauausführenden Arbeiten zum überwiegenden Teil selbst erbringt. Wenn also der Steuerpflichtige als Architekt die Verwaltungsarbeiten von der Baugenehmigung über die Bauzeichnung bis zum Anschluß des Hauses an die Ver- und Entsorgungsleitungen selbst übernimmt und die ausführenden Arbeiten an einen oder mehrere Subunternehmer vergibt, betätigt er sich nicht mehr wie ein Privatmann, der sich nur nebenbei in seiner Freizeit dem eigenen Bau widmet, sondern eher wie ein Wohnungsbauunternehmer, der berufsmäßig die schlüsselfertige Erstellung von Wohnanlagen betreibt. Da sich hinsichtlich der erbrachten Eigenleistungen Übergangsformen in beliebiger Häufigkeit vorstellen lassen, hängt die endgültige Entscheidung vom Gesamtbild des einzelnen Lebenssachverhaltes ab.

Einige Beispiele aus der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes sollen das typologische Zuordnungsverfahren und die gewerblichen Leitbilder der Fallgruppe "Errichtung und Veräußerung von Häusern bzw. Wohnungen" weiter verdeutlichen.

IV. EINIGE BEISPIELE AUS DER RECHTSPRECHUNG DES BUNDESFINANZHOFES

1. BFH v. 15. 12. 1971 I R 179/68 BStBl 1972 S. 279

Die Stpfl. haben mit notariellem Vertrag vom 1.3.1962 zu gleichen Anteilen ein Grundstück erworben. Sie errichteten hierauf u.a. eine Wohnanlage mit 48 Wohnungen. Zunächst war beabsichtigt, Mietwohnungen zu bauen und das Objekt als Vermögensanlage zu verwerten. Die Stpfl. hatten das Grundstück von zwei Schreinermeistern erworben, die zunächst beabsichtigt hatten, selbst zu bauen, hiervon aber aus finanziellen Gründen Abstand nahmen. Die Stpfl. verpflichteten sich, u.a. den Schreinermeistern auf ihre (der Stpfl.) Kosten einen Rohbau für ein Wirtschaftsgebäude mit einer Werkswohnung zu erstellen und ihnen hieran Wohnungs- und Teileigentum einzuräumen. Nachdem sich die Schreinermeister zunächst stattdessen mit der Einräumung von eigentumsähnlichen Dauerwohn- und Nutzungsrechten einverstanden erklärt hatten, verlangten sie später die Erfüllung des ursprünglichen Vertrages. Die hiernach erforderliche Schaffung von Wohnungs- und Teileigentum hatte zur Folge, daß bereits eingeplante Finanzierungsmittel ausfielen und ein Fehlbetrag in der Finanzierung des Gesamtprojekts entstand. Nach ihrer Darstellung entschlossen sich die Stpfl. aus diesem Grund erhebliche Zeit nach Baubeginn, teilweise nach Bezugsfertigkeit der Wohnungen und Einzug der Mieter, die weitere Vermietung zu stoppen und die einzelnen Einheiten in Eigentumswohnungen nach dem Wohnungseigentumsgesetz umzuwandeln. In den Jahren 1963 und 1964 wurden von den 48 Wohnungen 34 als Eigentumswohnungen verkauft.

Das FA sah in der Veräußerung der Eigentumswohnungen eine gewerbliche Betätigung und versteuerte einen Gewinn aus Gewerbebetrieb in Höhe von 137.202 DM.

Die Klage hatte Erfolg. Das FG führte u.a. aus: Die Errichtung von Gebäuden zum Zwecke der Vermietung oder Verpachtung liege grundsätzlich auf dem Gebiet der Vermögensanlage. Zur einkommensteuerfreien Vermögensanlage und -verwaltung gehöre grundsätzlich auch die Veräußerung dieses Vermögens. Mehr als eine solche Vermögensveräußerung liege bei den Stpfl. nicht vor. Sie hätten insbesondere nicht ähnlich einem Wohnungsbauunternehmen die Gebäude "in der Absicht" errichtet, die Eigentumswohnungen zu veräußern. Werde die Absicht, Eigentumswohnungen zu errichten und zu verkaufen, erst nach Bezugsfertigkeit des größten Teils der Gebäude, die teilweise von den Grundvoreigentümern und von anderen Mietern bereits bewohnt gewesen seien, gefaßt, dann seien die Gebäude nicht in Verkaufs-, sondern in Vermietungs"absicht" errichtet worden. In diesen Fällen sei die Grenze der Vermögensverwaltung noch nicht überschritten.

Mit der Revision führt das FA u.a. aus: Die Stpfl. hätten mehrere Möglichkeiten gehabt, der durch die Forderungen der Schreinermeister entstandenen finanziellen Situation zu entgehen. Sie hätten, nachdem ursprünglich keine Eigentumswohnungen geplant gewesen seien, entweder die gesamte Anlage geschlossen oder doch zumindest in einzelnen Hausnummern als Einheit verkaufen können. Nachdem sie aber zum Zweck der Erzielung höherer Gewinne das Objekt in Eigentumswohnungen aufgeteilt und von diesen 34 im Laufe von zwei Jahren veräußert hätten, hätten sie die Grenzen einer normalen Vermögensverwertung im Rahmen der Vermögensverwaltung überschritten und seien unternehmerisch tätig geworden.

Der BFH hat die Entscheidung des FG aufgehoben und die Klage abgewiesen.

Ein erst nach Erstellung der Wohnanlagen gefaßter Entschluß, die zunächst beabsichtigte Vermietung aufzugeben und die Wohnungen als Eigentumswohnungen zu veräußern, schließe eine gewerbliche Tätigkeit nicht aus. Was einer Betätigung in solchen Fällen das Gepräge eines Gewerbebetriebes verleihe, sei nicht so sehr der Bau der Wohnanlage als vielmehr die Verwertung der Wohnungen durch Verkauf. Mit den damit zusammenhängenden Handlungen nehme der Veräußerer nachhaltig am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teil. Wenn der BFH im Urteil IV R 153/66 hervorhebe, daß sich der Bauherr zum Verkauf von 41 Eigentumswohnungen erfahrungsgemäß wiederholt an die Öffentlichkeit wenden müsse, und wenn er weiter auf die vielen Verkaufsverhandlungen hinweise, so werde deutlich, daß auch der IV. Senat in den Vordergrund seiner Erwägungen nicht die Errichtung der Wohnanlage mit von vorneherein bestehender Verkaufsabsicht, sondern die Veräußerungsvorgänge als solche stelle.

Nach diesen Grundsätzen liege in der Veräußerung der 34 Eigentumswohnungen durch die Stpfl. eine gewerbliche Betätigung. Selbständigkeit der Betätigung, Nachhaltigkeit der Betätigung und Beteiligung am allgemeinen Wirtschaftsverkehr seien gegeben.

Die Nachhaltigkeit sei umso eher zu bejahen, als sich der Verkauf über zwei Jahre erstreckt habe. Die Wohnungen seien einer größeren Zahl von Interessenten zum Verkauf angeboten worden. Daß diesem Bauvorhaben möglicherweise keine weiteren Bauvorhaben mit Verkäufen folgen, nehme den Verkaufsvorgängen nicht

die Nachhaltigkeit. Auch der Umstand, daß die Verkaufsabsicht nicht von Anfang an bestanden habe, sondern erst im Laufe des Fortschritts des Bauvorhabens gefaßt wurde, ist nach den obigen Ausführungen unerheblich. Der Rahmen einer privaten Vermögensverwaltung sei im Streitfall überschritten worden, indem die Stpfl. zum Zweck der Erzielung eines möglichst günstigen wirtschaftlichen Ergebnisses die Häuser in Eigentumswohnungen aufteilten und sich damit an einen größeren Kreis von Interessenten wandten.

Da aus dem Sachverhalt nicht hervorgeht, ob die Steuerpflichtigen beim Bau der Anlage Eigenleistungen erbracht haben, kann ihre Tätigkeit nur am Bild des Grundstückshändlers gemessen werden. Die Anschaffung der Verkaufsobjekte in Veräußerungsabsicht ist ein wesentliches Merkmal im Erscheinungsbild des Grundstückshändlers. Eine Veräußerungsabsicht hat weder beim Kauf des Grundstückes noch bei seiner Bebauung vorgelegen. Die Steuerpflichtigen haben deshalb durch den Bau der Wohnanlage Privateigentum geschaffen. Sie könnten mit diesem Privateigentum aber durch die Aufteilung in Wohnungs- und Teileigentum zum Zwecke der Veräußerung einen Grundstückshandel eröffnet haben. Die Unterteilung eines Hauses in einzelne Eigentumsobjekte gestaltet seinen Charakter nicht wesensmäßig um. Es ist eine Maßnahme, die eher den Charakter einer Verbesserung des zu verkaufenden Privateigentums als den der Anschaffung einer neuen Sache in Veräußerungsabsicht trägt[92]. Sie kann deshalb den gewerblichen Charakter der Verkäufe nicht begründen. Hierzu könnte die Art und Weise des Verkaufs des Wohnungs- und Teileigentums dienen. Ob es alleine ausreicht, daß die Steuerpflichtigen über zwei Jahre mit vielen Interessenten verhandelt haben, ist fraglich. Auch der Privatmann kann so wertvolle Objekte nicht ohne weiteres verkaufen. Wer seine Briefmarkensammlung in Einzelstücken über Jahre hinweg verkauft, wird dadurch noch nicht zum Briefmarkenhändler. Es hätte näheres über die Art und Weise des Verkaufs ermittelt werden müssen. Haben sich die Steuerpflichtigen wie private Grundstücksbesitzer verhalten, indem sie einen Makler mit dem Verkauf beauftragten oder durch Kleinanzeigen in der Zeitung inserierten? Oder haben sie durch die Anmietung eines Büros, die Beschäftigung von Arbeitnehmern oder z.B. den Druck von Prospektmaterial dem Verkauf geschäftsmäßige Züge gegeben? Diese Umstände hätten vor der Bejahung der Gewerblichkeit aufgeklärt werden müssen[93].

92) Vgl. oben nach Fn. 85.

93) Ebenfalls ablehnend: Hartz BB 1972, 512 f.; Schmidt-

2. BFH v. 15. 12. 1971 I R 49/70 BStBl 1972 S. 291

Der Stpfl, ein Architekt, kaufte im September 1964 ein unbebautes Grundstück mit einer Fläche von 2702 qm zum Preis von 200.000 DM. Er parzellierte es, errichtete darauf vier Einfamilienhäuser und veräußerte die bebauten Grundstücke im Dezember 1965 an vier Erwerber zum Preis von 859,153 DM weiter. Hierbei erzielte er einen Reingewinn von 72.495 DM.

Das FA betrachtete den Erwerb des Grundstücks, seine Bebauung und die Veräußerung der bebauten Parzellen als gewerbliche Betätigung und zog den Stpfl. mit dem hieraus erzielten Gewinn für das Jahr 1965 zur Gewerbesteuer heran.

Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg.

Das FG führte zur Begründung aus: Der Stpfl. habe sich selbständig, nachhaltig und mit Gewinnerzielungsabsicht am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr beteiligt, ohne daß es sich bei seiner Tätigkeit um die Ausübung eines freien Berufs oder einer anderen selbständigen Arbeit gehandelt habe. Es habe auch keine bloße Vermögensverwaltung vorgelegen. Die Abgrenzung gewerblicher Betätigung zur bloßen Vermögensverwaltung sei im Fall des planmäßigen Erwerbs eines Grundstücks, seiner Parzellierung, Bebauung und Wiederveräußerung von dem Umfang des Objekts abhängig. Die Errichtung und Veräußerung von 4 Einfamilienhäusern sei "in Anbetracht der Gesamtplanung der gezielten Durchführung des Bauvorhabens" als eine nachhaltige, die Annahme eines Gewerbebetriebs begründende Tätigkeit anzusehen. Die nach der Berechnung des Stpfl. in den Verkaufserlösen enthaltenen Architektenhonorare in Höhe von 38.000 DM könnten auch nicht ausgesondert und den Einkünften aus selbständiger zugerechnet werden. Eine freiberufliche Tätigkeit des Stpfl. hätte nur angenommen werden können, wenn sich der Stpfl. auf den Entwurf und die Überwachung der zu errichtenden Bauten beschränkt habe. Er habe aber Planung und Ausführung der Bauten in einem übernommen und die schlüsselfertigen Häuser zu festen Preisen verkauft. In einem solchen Fall sei eine Aufteilung in Architektenleistung und gewerbliche Leistung nach der Verkehrsauffassung nicht möglich.

Mit seiner Revision läßt der Stpfl. vortragen, eine gewerbliche Tätigkeit könne im vorliegenden Fall wegen des geringen Umfangs des Objekts nicht angenommen werden. Der Erwerb eines Grundstücks und die hieran anschließende Errichtung und Veräußerung von nur vier Einfamilienhäusern liege im Rahmen einer normalen Vermögensanlage und -verwaltung. Die Intensität, Planmäßigkeit und Nachhaltigkeit von Grundstücksgeschäften, dürfe nur im Zusammenhang mit entsprechend großen Objekten gesehen werden. Falls man allein die Planmäßigkeit und die entsprechende Durchführung eines Grundstücksgeschäfts als entscheidend für die Annahme einer gewerblichen Tätigkeit ansehe, müsse jeder Grundstückserwerb mit anschließender Bebauung und Veräußerung als Gewerbebetrieb gewertet werden.

Der BFH hat die Revision als unbegründet zurückgewiesen.

Er prüft die Voraussetzungen des § 1 GewStDV, von denen ihm das Merkmal der Nachhaltigkeit fraglich erscheint. "Nachhaltig" i.S.d. § 1 I GewStDV sei eine Tätigkeit, die auf Wiederholung angelegt sei. In der Regel sei hierzu eine Mehrzahl von Einzelhandlungen auf dem Gebiet der wirtschaftlichen Betätigung erforderlich. Demnach liege Nachhaltigkeit auch vor, wenn zwar die Tätigkeit auf einem einmaligen Beschluß beruhe, die Durchführung aber mehrere Handlungen erfordere. Im Gegensatz hierzu stehe eine einmalige, ohne die Absicht der Wiederholung vorgenommene Handlung.

Der nachhaltigen Betätigung begrifflich verbunden sei die "Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr". Die fortgesetzte Veräußerung von Wirtschaftsgütern könne eine gewerbliche Tätigkeit nur begründen, wenn sich der Veräußerer mit seinen Veräußerungsabsichten an den allgemeinen Markt wende.

Auf die Größe der Verkaufsobjekte komme es hingegen für die Beurteilung, ob eine Verkaufstätigkeit nachhaltig sei, nicht an. Werde ein Haus mit einer Vielzahl von Wohnungen an einen einzigen Erwerber veräußert, so werde es in der Regel an einer nachhaltigen Betätigung fehlen. Wende sich dagegen der Verkaufsinteressent wegen der Zahl der zu verkaufenden Objekte an den allgemeinen Markt und verhandle er mit mehreren Kaufinteressenten, so liege eine nachhaltige Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr vor. Das gelte insbesondere auch für den Verkauf von Häusern und Eigentumswohnungen.

Diese Auslegung des Gesetzes führe auch bei dem Stpfl. zur Annahme einer gewerblichen Tätigkeit. Die Zahl der Verkaufsobjekte (vier Einfamilienhäuser auf einem Gelände von 2702 qm) sei zwar - gemessen an der Zahl der Verkaufsobjekte in den vom BFH bisher entschiedenen Fällen - gering. Die begrifflichen Voraussetzungen einer nachhaltigen Betätigung, "die... sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt", seien jedoch auch hier erfüllt.

Der Steuerpflichtige hat als Architekt nicht nur den Entwurf und die Überwachung, sondern auch die Planung und Ausführung der Häuser selbst übernommen. Der Verkauf ist nur notwendige Konsequenz der Errichtung der Gebäude. Der Schwerpunkt der Betätigung liegt deshalb beim Bau der Häuser. Der Sachverhalt ist somit am gewerblichen Bild des Wohnungsbauunternehmers einerseits und dem des Privatmannes, der sich in seiner Freizeit dem Bau des eigenen Hauses widmet, zu messen. Da der Steuerpflichtige erhebliche Leistungen verwaltungsmäßig-planerischer und bauausführender Art in der Absicht erbringt, die Häuser später zu verkaufen, gleicht das Gesamtbild des Lebenssachverhaltes weit mehr dem Erscheinungsbild des Wohnungsbauunternehmers als dem des Privatmannes. Der Steuerpflichtige handelt deshalb gewerblich. Dieses Ergebnis läßt sich - wie es der Bundesfinanzhof tut - nur schwerlich allein durch die Berücksichtigung der Verkaufsvorgänge begründen[94]. Vernachlässigt man die Eigenleistungen des Steuerpflichtigen beim Bau der Häuser, dann kann der Lebenssachverhalt nur an den Bildern des Grundstückshändlers und des privaten Grundstücksbesitzers gemessen werden. Wer ein einziges Mal eine Gruppe von vier Häusern bauen läßt und sie ohne besondere Verkaufsmaßnahmen veräußert, ähnelt eher dem privaten Grundstücksbesitzer,der sein Geld in Häusern anlegt, als dem Grundstückshändler, der durch den ständigen An- und Verkauf von Grundstücken über eine dauernde Einnahmequelle verfügt. Die Ähnlichkeit mit dem Bild des Grundstückshändlers läßt sich auch nicht durch einen Rückgriff auf die Eigenleistungen des Steuerpflichtigen erhöhen. Entweder liegt der Schwerpunkt des Lebenssachverhaltes beim Bau der Häuser (dann ist die Tätigkeit

94) Vgl. FG München EFG 1968, 428, das ebenfalls die Gewerblichkeit allein an Hand der Zahl der verkauften Einheiten prüft, anstatt sie am Bild des Wohnungsbauunternehmers zu messen und zu bejahen. Vgl. auch die Kritik Scherrer's (BB 1972, 834), der zu Recht die Tätigkeiten beim Bau der Häuser hervorhebt: "Es werden Arbeitnehmer beschäftigt, Waren und Dienstleistungen bezogen u.ä.m.".

am Bild des Wohnungsbauunternehmers zu messen) oder die Eigenleistungen liegen noch im Rahmen dessen, was auch ein Privatmann beim Hausbau an Arbeit erbringt. Im zweiten Falle kann dieser (private) Beitrag bei der Prüfung der späteren Verkäufe keine Berücksichtigung mehr finden. Die Tätigkeiten bei Errichtung und Verkauf der Häuser sind insofern streng zu trennen. Ein "Springen" von einem Bild zum anderen ist nicht möglich.

3. BFH v. 17. 1. 1973 I R 191/72 BStBl S. 260

Die Stpfl. sind Eheleute. Streitig ist, ob die gemeinschaftliche Errichtung und Veräußerung von vier Reihenhäusern und acht Eigentumswohnungen durch sie eine gewerbliche Tätigkeit darstellt.

Der Ehemann erzielte in den Streitjahren 1967 bis 1969 Einkünfte als selbständiger Rechtsanwalt; seine Ehefrau ist Hausfrau. Die Kläger waren seit 1964 alleinige Eigentümer des 1615 qm großen Grundstücks, das sie in den Jahren 1962 bzw. 1964 erworben hatten. Auf dem Grundstück befanden sich zwei kriegsbeschädigte, reparaturbedürftige Gebäude, und zwar ein Mietwohnhaus und ein Lagergebäude. Ende 1966 ließen die Kläger das Lagerhaus abreißen und begannen mit dem Bau von vier Reihenhäusern auf dem hinteren Teil des Grundstücks. Noch vor deren Fertigstellung Ende 1967 veräußerten die Kläger die Reihenhäuser an verschiedene Personen. Sie hatten zu diesem Zweck in einer Tageszeitung in Kleininseraten vom 18. Juli und 4. September 1967 unter Chiffre die Reihenhäuser zum Verkauf angeboten. Ende 1967 ließen die Kläger das alte Mietwohnhaus abbrechen, errichteten auf dem vorderen Grundstücksteil ein Wohngebäude mit acht Wohnungen und veräußerten diese als Eigentumswohnungen in der Zeit vom 2o. September 1968 bis 29. April 1969 an verschiedene Personen. Drei der Kaufverträge über die Eigentumswohnungen kamen durch Vermittlung eines Maklers zustande.

Das FA behandelte den Verkauf der Reihenhäuser und Eigentumswohnungen als gewerbliche Tätigkeit und stellte den gewerblichen Gewinn in Feststellungsbescheiden für die Jahre 1967, 1968 und 1969 einheitlich fest.

Mit ihrer Klage vertraten die Eheleute die Auffassung, es liege weder eine selbständige und nachhaltige Tätigkeit noch eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr vor. Außerdem fehle es an der Gewinnerzielungsabsicht. Die Reihenhäuser hätten ursprünglich als Kapitalsanlage vermietet werden sollen. Der Verkauf sei erst wegen Finanzierungsschwierigkeiten beim ursprünglich für längere Zeit zurückgestellten Bau des Achtfamilienhauses beschlossen worden. Ebenso wenig sei geplant gewesen, das Wohnhaus zu verkaufen. Wegen ungünstiger Mietangebote habe man sich jedoch nicht zum Verkauf entschlossen, und das noch nicht fertiggestellte Wohnhaus in acht Eigentumswohnungen aufgeteilt, da diese nach damaliger Marktlage besser und günstiger zu verkaufen gewesen seien. Der Verkauf dieser Wohneinheiten sei ebenso Ausfluß einer nicht gewerblichen Vermögensverwaltung und Vermögensumschichtung wie die Veräußerung eines großen Grundstücks im ganzen. Die Grundstücksgeschäfte seien deshalb steuerlich als Einheit zu behandeln, zumal sie - die Eheleute - nicht wie gewerbliche Grundstückshändler mit eigenem Büro und entsprechendem Personal aufgetreten seien. So habe man auch keine Werbung durch Prospekte durchgeführt, sondern die Veräußerung des Grundbesitzes im wesentlichen aufgrund von unter Chiffre angegebenen Kleinanzeigen erreicht. Es sei nicht mit vielen Interessenten verhandelt worden, da die Wohneinheiten wegen der günstigen Lage des Grundstücks schnell zu verkaufen gewesen seien. Außerdem hätten sie anders als gewerbliche Grundstückshändler keine Finanzierungsgeschäfte für die Käufer übernommen und keine Abschreibungen für die Gebäude geltend gemacht. Der Kläger habe das durch die Grundstücksgeschäfte erworbene Geld für seine Altersversorgung verwendet, indem er ein weiteres Sechsfamilienhaus erbaut und ein weiteres Baugrundstück erworben habe.

Die Sprungklage der Eheleute hatte keinen Erfolg. Mit der Revision beantragen die Eheleute, das Urteil des FG und die Feststellungsbescheide des FA aufzuheben.

Der BFH hat die Revision als unbegründet abgewiesen.

Er prüft die Merkmale des § 1 GewStDV und bejaht sie. Unter Abweichung von seiner bisherigen Rechtsprechung gesteht er den Eheleuten zu, daß ein gewerbliches Unternehmen nicht vorläge, wenn sich ihre Tätigkeit im Rahmen einer privaten Vermögensverwaltung gehalten hätte. Einkünfte, die im Rahmen einer privaten Vermögensverwaltung erzielt würden, seien nur als Einkünfte nach § 2 III Ziff. 5-7 EStG zu versteuern, falls die gesetzlichen Voraussetzungen dieser Einkunftsarten vorlägen.

Was unter privater Vermögensverwaltung zu verstehen sei, sei allerdings nicht ausdrücklich geregelt. Soweit § 9 i.V.m. § 8 GewStDV den Begriff der Vermögensverwaltung verwende, sage diese Bestimmung nur beispielhaft, was damit gemeint sei. Danach liege eine Vermögensverwaltung in der Regel vor, wenn Vermögen genutzt, z.B. Kapitalvermögen verzinslich angelegt, unbewegliches Vermögen vermietet oder verpachtet werde. Zur Abgrenzung der privaten Vermögensverwaltung von der gewerblichen Tätigkeit erwiesen sich die in § 1 GewStDV aufgeführten Merkmale des Gewerbebetriebs häufig als untauglich; denn eine Vermögensverwaltung könne auch vorliegen, wenn ein Stpfl. selbständig, nachhaltig und mit Gewinnabsicht handele und am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnehme (z.B. bei An- und Verkauf von Wertpapieren). Je größer ein Vermögen sei, umso eher seien diese Merkmale erfüllt. Der erkennende Senat gehe davon aus, daß im Falle der Erstellung und Veräußerung von Wohngebäuden und Eigentumswohnungen von einer privaten Vermögensverwaltung nur gesprochen werden könne, wenn sich die Bau- und Veräußerungsmaßnahmen noch als Nutzung von Grundbesitz im Sinne einer Fruchtziehung aus zu erhaltenden Substanzwerten darstelle, nicht mehr dagegen, wenn die Ausnutzung substantieller Vermögenswerte durch Umschichtung entscheidend in den Vordergrund trete.

Zwar sei auch bei einer Nutzung von Grundbesitz in Form der Fruchtziehung nicht ausgeschlossen, daß der Eigentümer, nachdem er zunächst sein Grundstück im Wege der Vermietung und Verpachtung genutzt habe, eines Tages das Grundstück veräußere. Dadurch werde die private Vermögensverwaltung noch nicht zu einer gewerblichen Tätigkeit. Wer jedoch in engem zeitlichen Zusammenhang mit der Bebauung von Grundstücken vier Reihenhäuser und acht Eigentumswohnungen an Dritte veräußere, ziehe nicht mehr bloß die Früchte aus zu erhaltenden Substanzwerten, sondern betreibe eine Tätigkeit, bei der die Umschichtung von Vermögenswerten und damit die Verwertung der Vermögenssubstanz entscheidend in den Vordergrund trete und die - wenn die Merkmale des § 1 GewStDV gegeben seien - als gewerbliche Tätigkeit anzusehen sei.

Es ist nicht ersichtlich, daß die Eheleute beim Bau der Häuser Eigenleistungen erbracht haben. Der Schwerpunkt ihrer Betätigung liegt deshalb beim Verkauf der Häuser. Der Grundstückshandel enthält damit das adäquate gewerbliche Leitbild. Das Erscheinungsbild des privaten Grundstücksbesitzers repräsentiert demgegenüber den privaten Lebensbereich. Die Eheleute bestreiten das Vorliegen des wichtigsten Merkmals im Bild des Grundstückshandels, nämlich die Veräußerungsabsicht beim Bau der Häuser. Fehlt es daran, dann kann die Gewerblichkeit nur durch ein besonderes Hervortreten der übrigen Merkmale (z.B. besondere Verkaufsmaßnahmen) im Gesamtbild des Sachverhaltes ausgeglichen werden. Dafür bestehen keine Anhaltspunkte. Liegt die Veräußerungsabsicht beim Hausbau aber vor, dann haben die Eheleute in rund fünf Jahren im Wechsel insgesamt zwölf Bauobjekte errichtet, verkauft und den Erlös jeweils wieder in neue Bauprojekte, zuletzt in ein Sechs-Familien-Wohnhaus und ein Baugrundstück , investiert. Der ständige - wenn auch pro Veranlagungszeitraum ge-

ringe - An- und Verkauf von Grundstücken nach jeweils relativ kurzer Besitzzeit läßt sie nicht mehr als private Grundstücksanleger erscheinen, sondern als Grundstückshändler, die aus dem An- und Verkauf von Grundstücken eine laufende (Neben-)Einkunft machen. Die Entscheidung steht und fällt daher mit der Annahme oder Ablehnung der Veräußerungsabsicht[95]. Der Bundesfinanzhof prüft diese Frage nicht ausdrücklich. Er setzt sich aber mit ihr der Sache nach auseinander, indem er auf den engen zeitlichen Zusammenhang von Bau und Veräußerung - ein wesentliches Indiz für das Vorhandensein einer Veräußerungsabsicht - abstellt.

4. BFH v. 29. 3. 1973 I R 153/71 BStBl S. 661

Der Stpfl. ist Bauunternehmer und befaßt sich mit Hochbau-, Maurer- und Stahlbetonarbeiten. Seit dem Jahre 1950 erwarb er mehrere Grundstücke, zumeist Ruinen- oder beschädigte Mietwohngrundstücke. Von den insgesamt 11 in der Zeit bis 1963 teils zu Alleineigentum, teils zu Miteigentum erworbenen Grundstücken verkaufte er in den Jahren 1955 bis 1961 vier Grundstücke mit Gewinn weiter. Seine Tätigkeit entwickelte sich folgendermaßen:

Grundstück	Erwerb	Anteil	Verkauf	zwischenzeitliche Maßnahme	Gewinn
R.	28.7.1952	1/2	15.12.1955	-	ca. 8.500
Kl.	8.6.1954	1/1	11. 2.1957	-	ca. 4.300
B.	25.8.1950	1/1	-	Wiederaufbau 1954	-
Kn.	12.12.1955	1/2	-	Wiederaufbau 1959	-
W.	24.1.1957	1/2	4.2.1960	Wiederaufbau 1958	25.639
S.	19.6.1958	1/1	3.2.1961	-	36.093
A.	20.2.1960	1/1	-	-	-
N.	16.5.1960	1/2	-	Instandsetzung	-
H.	14.2.1962	1/1	-	-	-
M.	5.12.1963	1/1	-	-	-
L.	16.5.1958	1/1	-	Bau eines Wochenendhauses	-

Im Anschluß an eine Betriebsprüfung im Jahre 1964 betrachtete das FA die Grundstücke W., S., A., N. und H. als zum Betriebsvermögen des Klägers gehörend. Die Gewinne aus der Veräußerung des Anteils des Klägers am Grundstück W. und des Grundstücks S. schlug das FA den gewerblichen Gewinnen des Klägers zu. Aufgrund dieses Sachverhalts erließ es für die Streitjahre, gestützt auf § 222 AO, berichtigende Bescheide.

Einspruch und Klage blieben erfolglos. Das FG führte zur Begründung seiner Entscheidung aus:

Die Voraussetzungen des § 1 I GewStDV seien im Streitfall erfüllt. Der Kläger habe insbesondere auch nachhaltig und in Gewinnerzielungsabsicht gehandelt. Er sei von vorneherein entschlossen gewesen, günstige An- und Verkaufsmöglichkeiten von Grundstücken auszunutzen und sich daraus eine zusätzliche Erwerbsquelle zu verschaffen. Zwar bestreite er eine solche Absicht und behaupte, die

95) Ebenso: Wihtol StRK EStG § 15 Ziff. 1 R 56, S. 7.

Grundstücke lediglich im Rahmen einer rein privaten Vermögensverwaltung ge- und verkauft zu haben. Die äußeren Umstände, denen angesichts der nur schwer nachweisbaren subjektiven Willensrichtung besondere Bedeutung zukomme, sprächen aber gegen ihn. Der Stpfl. habe die in den Jahren 1955 bis 1961 veräußerten Grundstücke jeweils schon etwa 2 1/2 bis drei Jahre nach ihrem Erwerb verkauft. Nach der Überzeugung des Senats sei dieser Zeitraum gewählt worden, um die Grundstücksgeschäfte nicht mehr als Spekulationsgeschäfte i.S.d. § 23 EStG erscheinen zu lassen. Dafür spreche der weitere Zeitablauf. Auf die Veräußerung des Grundstücks R. habe der Stpfl. am selben Tag das Grundstück Kn. erworben. Am 11.2.1957 habe der Stpfl. das Grundstück Kl. verkauft, am 24. Januar 1957 habe er die ideelle Hälfte am Grundstück W. erworben. Dieses Grundstück sei am 4.2. 1960 veräußert worden; am 20.2.1960 habe der Stpfl. wiederum das Grundstück A. und am 16.5.1960 die ideelle Hälfte am Grundstück N. erworben. Diese zeitlichen Zusammenhänge bewiesen, daß der Kläger die von ihm erworbenen Grundstücke jeweils als mindestens potentielle Veräußerungsobjekte angesehen habe und daß die von ihm angegebenen, im wesentlichen nicht erwiesenen Gründe für die Verkäufe der einzelnen Grundstücke allenfalls mitentscheidend gewesen seien. Die für Grundeigentum ungewöhnlich kurze Besitzzeit spreche gegen die vom Kläger behauptete dauernde Vermögensanlage und Altersversorgung und für die Absicht auf Ausnützung der Situation auf dem Grundstücksmarkt und günstige An- und Verkaufsgelegenheiten im Rahmen eines gewerblichen Grundstückshandels. Der Stpfl. habe dabei seine Erfahrungen aus dem Baugewerbe verwerten können und zusätzlich die Möglichkeit gehabt, unter Einsatz seines eigenen Bauunternehmens billige Bau- und Instandsetzungsarbeiten an den Grundstücken vornehmen zu lassen. Somit habe er durch den Aufbau oder die Verbesserung und den Verkauf doppelten Gewinn realisieren können.

Beim An- und Verkauf mehrerer Grundstücke spreche von vorneherein die Vermutung nicht für eine Vermögensverwaltung, sondern für einen Gewerbebetrieb. Der Stpfl. habe die sich aus den äußeren Umständen ergebende Vermutung nicht zu widerlegen vermocht. Seine Angaben über die Veräußerungsgründe, die er im Jahre 1964 anläßlich der Betriebsprüfung, im Jahre 1969 vor dem FG und am 14. April 1971 in der mündlichen Verhandlung genannt habe, wichen zum Teil in wesentlichen Punkten voneinander ab.

Zu Recht seien danach auch die Grundstücke A., N. und H. zum Betriebsvermögen des Stpfl. gerechnet worden, da der Stpfl. durch den in den Jahren 1955 bis 1961 betriebenen Grundstückshandel Anlaß zu der Annahme gegeben habe, daß auch die übrigen in seinem Besitz befindlichen Grundstücke zum Weiterverkauf bestimmt seien. Dagegen sprächen bei den Grundstücken B., Kn. und L. besondere Umstände für eine rein private Nutzung. Das Grundstück B. habe der Kläger 1964 bereits seit 14 Jahren besessen, außerdem befindet sich in diesem Haus seine Privatwohnung. Eine Verkaufsabsicht sei somit nicht zu vermuten. Entsprechendes gelte für das Grundstück Kn. das sich zur Zeit der Betriebsprüfung 1964 bereits seit neun Jahren im Eigentum des Klägers befunden habe. Auch hinsichtlich des Wochenendhauses des Klägers in L. sei eine Verkaufsabsicht nicht anzunehmen.

Mit seiner Revision rügt der Stpfl. die Zurechnung von "Mietwohngrundstücken zum notwendigen Betriebsvermögen" und die Feststellung des FG, er habe aufgrund seiner Kenntnisse als Bauunternehmer einen gewerblichen Grundstückshandel betrieben.

Die Revision hat zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung des Rechtsstreits an das FG geführt.

Der BFH prüft die Merkmale des § 1 GewStDV, ergänzt durch das Negativmerkmal des Nichtvorliegens einer privaten Vermögensverwaltung. Nach Bejahung des § 1 GewStDV führt er zur Vermögensverwaltung aus:

Was unter Vermögensverwaltung zu verstehen sei, sei im Gesetz nicht abschließend bestimmt. Nach § 9 i.V.m. § 8 GewStDV liege Vermögensverwaltung "in der Regel vor, wenn Vermögen genutzt, z.B. Kapitalvermögen verzinslich angelegt, unbewegliches Vermögen vermietet oder verpachtet wird". In diesen beispielhaft aufgeführten Arten der Vermögensnutzung erschöpfe sich der Bedeutungsinhalt des Begriffes Vermögensverwaltung indes nicht. Ob noch Vermögensverwaltung anzunehmen sei, könne nur nach den Verhältnissen des Einzelfalles bestimmt werden. Zur privaten Vermögensverwaltung könne auch die Anschaffung und die Veräußerung von Vermögensgegenständen gehören. Entscheidend sei jedoch, ob der Kauf und die Veräußerung lediglich der Beginn und das Ende einer in erster Linie auf Fruchtziehung gerichteten Tätigkeit darstellten, oder ob die Umschichtung von Vermögenswerten und die Verwertung der Vermögenssubstanz entscheidend in den Vordergrund trete. Für Grundstücke gelte insbesondere, daß sie "nicht wie Wertpapiere gehandelt und ihre Veräußerung zwecks Erwerbs anderer Grundstücke nicht als zwingend notwendiger Teil einer wirtschaftlich sinnvoll gestalteten eigenen Grundstücksverwaltung und -nutzung anzusehen ist". Eine mehrfache Umschichtung von Grundstücken innerhalb des verhältnismäßig kurzen Zeitraumes von 5 1/2 Jahren könne nicht mehr als private Vermögensverwaltung gewertet werden, vor

allem dann, wenn der Stpfl. das durch seine übrige gewerbliche Tätigkeit gewonnene Wissen um günstige Gelegenheiten für den An - und Verkauf von Grundstücken nutzen konnte. Es möge sein, daß der Stpfl. letztlich die Sicherung seiner Altersversorgung angestrebt habe. Dies stehe der Annahme, daß er dieses Ziel durch eine gewerbliche Tätigkeit verfolgt habe, nicht entgegen.

Allerdings vermöge der Senat dem FG insoweit nicht zufolgen, als dieses nicht nur die in den Jahren 1955 bis 1961 veräußerten Grundstücke, sondern auch die Grundtücke A, N. und H. dem gewerblichen Betriebsvermögen des Stpfl. zugerechnet habe. Daß der Stpfl. diese in den Jahren 1960 bis 1962 verkauften, aber bis zur Entscheidung durch das FG am 14.April 1971 noch nicht weiterveräußerten Grundstücke ebenfalls zum Verkauf bestimmt hat, ist bisher nicht festgestellt. Das FG selbst hat für das Grundstück Kn. die Vermutung der Verkaufsabsicht mit der Begründung verneint, dieses Grundstück habe sich zur Zeit der Betriebsprüfung im Jahre 1964 bereits seit neun Jahren im Eigentum des Stpfl. befunden. Folgerichtig muß entsprechendes auch für die in den Jahren 1960 bis 1962 gekauften Grundstücke gelten, die zur Zeit der finanzgerichtlichen Entscheidung bereits neun bis elf Jahre Eigentum des Klägers gewesen seien.

Der Bundesfinanzhof bejaht den gewerblichen Charakter der Grundstücksverkäufe R.,Kl.,W. und S.; es habe ein Grundstückshandel vorgelegen. Er legt damit den Schwerpunkt auf die Veräußerungsvorgänge. Dies ist im Falle des Grundstückes W. nicht unbedenklich. Der Steuerpflichtige hat dort einen Wiederaufbau vorgenommen. Da er den Wiederaufbau unter Einsatz seines Baubetriebes in relativ kurzer Zeit bewirkt hat, ist davon auszugehen, daß die hierbei erbrachten Arbeitsleistungen weit über das hinausgehen, was ein Privatmann bei der Instandsetzung seines Hauses an Arbeitsaufwand leisten kann. Der Steuerpflichtige hat daher allein deshalb beim Verkauf des Grundstücks W als Gewerbetreibender, nämlich als (Wohnungs-)Bauunternehmer gehandelt. Der Verkauf der anderen drei Grundstücke (R., Kl., S.) kann nur mit dem Gewerbebild des Grundstückshändlers einerseits und dem des privaten Grundstücksbesitzers andererseits verglichen werden. Der Sachverhalt ähnelt dem Bild des Grundstückshandels insofern, als die Grundstücke in Veräußerungsabsicht erworben werden, und der Steuerpflichtige sie nach einer für einen Privatmann kurzen Besitzzeit von jeweils knapp drei Jahren verkauft. Die An- und Verkäufe überschneiden sich dabei nur unwesentlich, so daß von einem Wechsel der An- und Verkäufe gesprochen werden kann. Die Tatsache, daß der Steuerpflichtige durch seine berufliche Tätigkeit als Bauunternehmer Kenntnisse über günstige An- und Verkaufsgelegenheiten hatte, ist nicht als eigenes Merkmal eines Grundstückshandels heranzuziehen. Dies spielt nur mittelbar insofern eine Rolle, als es Rückschlüsse auf die Veräußerungsab-

sicht beim Kauf der Grundstücke zuläßt. Für eine eher private Vermögensanlage spricht, daß es sich bei drei An- und Verkäufen in acht Jahren um eine geringe Zahl innerhalb eines langen Zeitraumes handelt, zumal dazwischen längere Zwischenräume liegen (28.7.1952 - 8.6. 1954; 19.6.1958 - 3.2.1961), in denen weder ein An- noch ein Verkauf erfolgt ist. Es ist nicht ersichtlich, daß mit dem Kauf ein besonderes wirtschaftliches Risiko verbunden war oder daß der Steuerpflichtige beim Verkauf in ungewöhnlicher Weise an die Öffentlichkeit getreten ist. Wenn die Besitzzeit von knapp drei Jahren für einen Privatmann auch relativ kurz ist, so ist sie andererseits aber auch für einen Grundstückshändler, der auf einen schnellen Umschlag seiner Objekte abzielt, verhältnismäßig lang. Die Art der Nutzung während der Besitzzeit, der unmittelbare Anlaß der Verkäufe (z.B.: wie lange bemühte sich der Steuerpflichtige um die Veräußerung?) und das Verhältnis der Veräußerungsgewinne zu einem evtl. Kapitalertrag bei einer längerfristigen Anlage der jeweiligen Kaufsumme, die weitere Anhaltspunkte beim Ähnlichkeitsvergleich hätten liefern können, sind nicht ermittelt. Nach den vorhandenen Angaben ähnelt die elfjährige Tätigkeit des Steuerpflichtigen eher derjenigen des privaten Grundstücksbesitzers[96]. Die Gewerblichkeit der drei Grundstücksverkäufe könnte daher nur mit ihrer Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen der Bauunternehmung des Steuerpflichtigen begründet werden. Die dazu erforderlichen Sachverhaltselemente[97] (z.B. sollten die Grundstücke als Baulandreserve der Bauunternehmung für auftragsschwache Zeiten dienen; wie hat der Steuerpflichtige das Grundstück buchmäßig behandelt?) sind nicht aufgeklärt.

96) Dagegen trotz Bedenken zustimmend: Wihtol StRK EStG § 15 Ziff. 1 R 59, 60, 61, S. 10 f.

97) Vgl. dazu Friesecke StuW 1955, 647 ff.

5. BFH v. 29. 3. 1973 I R 90–91/71 BStBl S. 682

Der Stpfl. ist Filmkaufmann. Im Jahre 1959 erwarb er von einer Baulandgesellschaft 37.340 qm Bauland, das im Erwerbszeitpunkt in 20 Parzellen vermessen war und sich im Zustand der Erschließung befand. Der Kaufpreis betrug 448.080 DM. Die restlichen Erschließungsmaßnahmen wurden von der Verkäuferin durchgeführt und mit 4,50 DM pro qm berechnet.

Nach dem damals gültigen Bebauungsplan hatte die Behörde einer Bebauungsdichte von 80 bis 100 Einwohnern je ha zugestimmt. Dementsprechend hatte der Kläger im Jahre 1959 Architekten damit beauftragt, für die Bebauung von 19 Parzellen villenartige Drei- und Vierfamilienwohnhäuser zu entwerfen und die Baugenehmigung für diese Haustypen zu betreiben. Die Wohnungen sollten vermietet werden, während auf der verbleibenden Parzelle die Errichtung eines Einfamilienhauses für eigene Wohnzwecke des Klägers vorgesehen war. Die von den Architekten ausgearbeiteten und eingereichten Pläne wurden jedoch im Winter 1960/61 von der Kreisbaubehörde abgelehnt, da inzwischen die Bebauungsdichte durch behördliche Entschließung auf 40 Einwohner je ha herabgesetzt worden war. Voraussetzung für eine dichtere Besiedlung wäre der Anschluß des Siedlungsgebietes an die zu errichtende Hauptkanalisation gewesen. Zu ihrer Herstellung wurde ein Zweckverband gegründet. Mit dem Baubeginn war nicht vor Herbst 1964 zu rechnen.

Im Jahre 1961 begann der Stpfl. mit dem Verkauf von Parzellen. Gleichfalls im Jahre 1961 wurde ein Zweifamilienhaus (durch Teilungserklärung in zwei Eigentumswohnungen umgewandelt), ein Einfamilienhaus (für eigene Wohnzwecke des Stpfl. vorgesehen) und ein Mustereinfamilienhaus fertiggestellt. Diese Häuser verkaufte der Stpfl. in den Jahren 1961, 1962 und 1963. In der Zeit von 1961 bis 1964 verkaufte er außerdem elf unbebaute Grundstücke. Ende 1964 befanden sich von den ursprünglich 20 Parzellen noch sechs im Eigentum des Klägers. Mit der Bebauung und dem Verkauf der Grundstücke wurde eine Baufinanz- und Treuhandgesellschaft beauftragt.

Das FA behandelte die Grundstücksverkäufe als gewerbliche Tätigkeit und ermittelte daraus bei den Einkommensteuerveranlagungen 1961 und 1963 Gewinne von 35.527,53 DM bzw. 25.299,50 DM.

Das FG wies die Klage des Stpfl. im wesentlichen ab:

Der Kläger habe mit seiner Tätigkeit die Merkmale des § 1 GewStDV erfüllt und den Rahmen privater Vermögensverwaltung überschritten. Zwar liege ein Gewerbebetrieb solange nicht vor, als die im Zusammenhang mit Grundstücksverkäufen entfaltete Tätigkeit auf diejenigen Maßnahmen beschränkt bleibe, die für den reinen Verkauf der Grundstücke erforderlich seien und zu denen auch die technisch bedingte Parzellierung der zum Verkauf bereitgestellten Grundstücke rechne. Wende sich der Stpfl. jedoch mit bereits parzellierten, erschlossenen und zum Teil bebauten Grundstücken, die schon eine gesteigerte Marktgängigkeit hätten, an den Grundstücksmakt, so schließe das die Annahme eines gewerblichen Grundstückshandels nicht von vorneherein aus. Mit dem am 25.10.1960 beim Landratsamt eingegangenen Antrag auf Baugenehmigung für das Musterhaus sei der Verkaufsentschluß des Stpfl. erstmals nach außen erkennbar geworden. Von da an bildet der Vorgang nach der Willensrichtung des Stpfl. insofern eine Einheit, als alle Verkäufe in die Betrachtung einzubeziehen seien. Die Nachhaltigkeit der Betägigung liege darin, daß zum Verkauf der 16 bebauten und unbebauten Grundstücke es einer Vielzahl aufeinander abgestimmter Handlungen bedurft habe. Entscheidend falle jedoch die Errichtung des Musterhauses zur Besichtigung durch Kaufinteressenten ins Gewicht. Das Musterhaus habe nicht nur dazu gedient, überhaupt Käufer zu finden, sondern auch dazu, günstige Verkaufsbedingungen zu erreichen. Damit habe sich der Kläger nach außen wie ein Grundstückshändler betätigt.

Mit seiner Revision rügt der Stpfl. die unrichtige Anwendung des § 1 GewStDV. Daß er im Jahre 1959 das parzellierte und nahezu erschlossene Baugelände erworben habe, um darauf Miethäuser und ein Eigenheim für eigenen Bedarf zu errichten, sei im Rahmen einer Vermögensverwaltung geschehen. Nachdem er sich gezwungenermaßen zum Verkauf der Grundstücke entschlossen habe, könne in der Durchführung dieses Entschlusses keine gewerbliche Betätigung gelegen haben. Er habe nichts getan, was den Grundstücken eine andere Marktgängigkeit verliehen und damit Voraussetzungen für die Erzielung besonderer Gewinne geschaffen habe. Nicht er, sondern der Verkäufer habe die Grundstücke baureif gemacht. Der Bau des Einfamilienhauses und des Zweifamilienhauses sei Vermögensverwaltung. Auch der Bau des Musterhauses habe dem Grundstück keine andere Marktgängigkeit verliehen. Der Bau des Musterhauses sei allein im Interesse und auf Kosten der Baufinanz- und Treuhandgesellschaft geschehen, die in dem betreffenden Baugebiet von verschiedenen Eigentümern einer Vielzahl von ähnlichen Grundstücken mit der Bebauung beauftragt gewesen sei oder hätte beauftragt werden sollen. Der Bau des Mustereinfamilienhauses sei ihm daher nicht zuzurechnen. Der Verkauf der Grundstücke habe eine einzige einheitliche Handlung dargestellt, die auf einem Entschluß beruht habe und habe nicht wiederholt werden sollen.

Der BFH hat die Revision als unbegründet abgewiesen.

Nach der Bejahung des § 1 GewStDV prüft der BFH, ob sich die Verkäufe noch im Rahmen einer privaten Vermögensverwaltung befinden. Grundstücksverkäufe hielten sich zwar, auch wenn sie in großer Zahl getätigt würden, dann noch im Rahmen privater Vermögensverwaltung, wenn sich die vom Veräußerer entfaltete Tätigkeit auf die für den bloßen Verkauf erforderlichen Handlungen beschränke. Zu diesen Handlungen gehöre auch noch die technisch bedingte Parzellierung. Etwas anderes gelte indessen dann, wenn der Grundstückseigentümer an der Erschließung des Geländes aktiv mitwirke.

Im Streitfall könne es dahingestellt bleiben, ob eine aktive Mitwirkung an der Erschließung des Baugeländes durch den Kläger schon darin zu erblicken sei, daß der Kläger die Kosten für die beim Ankauf des Baugeländes noch ausstehenden Erschließungsmaßnahmen getragen habe, die er bei Kaufabschluß des Geländes vom Verkäufer übernommen habe. Jedenfalls liege in der Bebauung des Geländes mit mehreren Gebäuden eine zusätzliche Maßnahme zur Erschließung des gesamten Baugeländes. In diesem Zusammenhang sei auch der Errichtung des Mustereinfamilienhauses Bedeutung beizumessen. Wenn es die Baufinanz- und Treuhandgesellschaft gewesen sei, die den Bau des Musterhauses angeregt habe, so sei dies ein weiteres Indiz dafür, daß mit dem Bau dieses Musterhauses der Verkauf des gesamten Baugeländes attraktiver gestaltet werden sollte.

Es sei auch nicht von ausschlaggebender Bedeutung, daß der Stpfl. zunächst beabsichtigt habe, das gesamte Baugelände zu bebauen und die Gebäude zu vermieten. Nachdem er diese Absicht aufgegeben und sich für die Veräußerung der bebauten und unbebauten Grundstücke und damit für die Verwertung der Vermögenssubstanz durch Umschichtung entschlossen habe, habe er eine Tätigkeit begonnen, die den Rahmen privater Vermögensverwaltung überschreite. Dabei könne den Motiven, die zur Änderung der ursprünglichen Absicht geführt hätten, kein entscheidendes Gewicht beigemessen werden. Die vom Stpfl. selbst vorgetragenen Umstände ließen keine Zwangslage des Stpfl. erkennen, die ausreichend wäre, eine abweichende Beurteilung zu rechtfertigen.

Da der Steuerpflichtige keine Eigenleistungen beim Bau des Hauses erbringt, liegt der Schwerpunkt des Lebenssachverhaltes auf den Veräußerungshandlungen. Das Gesamtbild aller Umstände des Einzelfalles muß folglich am Erscheinungsbild des Grundstückshandels im Gegensatz zu dem der privaten Grundstücksverwaltung gemessen werden. Das wichtigste Merkmal des Grundstückshandels ist die Anschaffung in Veräußerungsabsicht. Hinsichtlich dieses Merkmals sind die Feststellungen des Bundesfinanzhofes nicht eindeutig. Einerseits soll das Vorhandensein einer Veräußerungsabsicht "nicht von ausschlaggebender Bedeutung" sein und den Motiven, die zur Änderung der ursprünglichen Vermietungsabsicht geführt haben, soll "kein entscheidendes Gewicht beigemessen werden". Andererseits stellt der Bundesfinanzhof fest, daß die Umstände, die der Steuerpflichtige vortrage "keine Zwangslage" des Steuerpflichtigen erkennen ließen, die eine abweichende Beurteilung rechtfertigen könne. Dies widerspricht sich: Entweder es kommt auf das Vorliegen einer Veräußerungsabsicht an (dann wird sie eingehend geprüft) oder selbst bei Fehlen einer Veräußerungsabsicht bleibt das Ergebnis gleich (dann ist darüber kein Wort zu verlieren)[98].

98) Vgl. ebenso die Kritik Wihtol's StRK EStG § 15 Ziff. 1 R 59, 60, 61, S. 5-9.

Es ist wahrscheinlich, daß der Steuerpflichtige den Entschluß zum Verkauf der Parzellen erst faßte, als im Winter 1960/61 sein Bauanträge abgelehnt wurden. Bis zu diesem Zeitpunkt hatte er die Grundstücke erworben, um sie nach Bebauung durch Vermietung selbst zu nutzen. Sie gehören deshalb zu seinem Privateigentum. Die fehlende Veräußerungsabsicht bei der Anschaffung und der Erschliessung der Parzellen könnte aber durch eine Veräußerungsabsicht bei der wesensmäßigen Umgestaltung der Parzellen ersetzt worden sein. Der Steuerpflichtige baute 1961 ein Zweifamilienhaus mit zwei Eigentumswohnungen, ein Einfamilienhaus und ein Mustereinfamilienhaus, die er bis 1963 verkaufte. Die kurze Besitzzeit läßt darauf schließen, daß er den Hausbau in Verkaufsabsicht vornahm. Der Steuerpflichtige hat dadurch in Veräußerungsabsicht Verkaufsobjekte erworben, die von den ursprünglichen Parzellen wesensverschieden sind. Der Bau und Verkauf von vier Wohneinheiten in zwei Jahren spricht eher für einen Grundstückshandel als für eine private Vermögensverwaltung. Allerdings hätte auch hier die Art der Nutzung während der Besitzzeit (Vermietung an Kaufanwärter?), der unmittelbare Anlaß des Verkaufs, der Beginn der Verkaufsbemühungen (unmittelbar nach Fertigstellung der Objekte?) oder die Art der Finanzierung (erhebliche Fremdmittel?) weitere Aufschlüsse bei der Zuordnung geben können.

Fraglich ist, ob auch hinsichtlich der übrigen (bereits voll erschlossenen) Parzellen eine wesensverändernde Maßnahme in Veräußerungsabsicht vorliegt. Der Bundesfinanzhof sieht im Bau der Häuser eine "zusätzliche Maßnahme zur Erschließung des gesamten Baugeländes". Es mag sein, daß sich die unbebauten Parzellen besser verkaufen ließen, nachdem die Häuser - insbesondere das Mustereinfamilienhaus - errichtet waren. Jedoch stellt die Bebauung der Nachbargrundstücke keine unmittelbare Einwirkung auf die unbebauten Parzellen dar; weder ihre Bezeichnung ("Bauplatz") noch ihre Brauchbarkeit ändern sich dadurch. Es handelt sich deshalb dabei allenfalls um eine Verbesserung wie sie auch ein privater Grundstücksbesitzer vornimmt und nicht um eine wesensmäßige Umgestaltung, die

für die Eröffnung eines Grundstückshandels sprechen könnte. Da sich der Steuerpflichtige beim Verkauf der Grundstücke - wie ein Privatmann - eines eigengewerblich tätigen Dritten (einer Baufinanz- und Treuhandgesellschaft) bedient hat, bleibt der Verkauf der unbebauten Grundstücke im Rahmen einer privaten Vermögensverwaltung. Der Verkauf dieser Grundstücke könnte allenfalls dann als gewerblich angesehen werden, wenn der Steuerpflichtige sie als Betriebsvermögen des Grundstückshandels, den er durch den Verkauf der Wohneinheiten eröffnet hat, behandelt hätte. Dafür liegen aber keine Anhaltspunkte vor.

6. Folgerungen

Der Bundesfinanzhof grenzt den gewerblichen und privaten Bereich im Falle des Verkaufs bebauter Grundstücke mit dem Merkmal der Fruchtziehung bzw. Vermögensumschichtung ab. Dies führt dazu, daß die Betrachtung der Lebenssachverhalte von vorneherein auf die Verkaufsvorgänge fixiert wird. Gerade in Fällen niedriger Verkaufszahlen kann es aber wichtig sein, auf die Errichtung der Wohneinheiten abzustellen und den Sachverhalt am Bild des Wohnungsbauunternehmers zu messen. Weiterhin führt das Begriffspaar Fruchtziehung/Vermögensumschichtung zu einer Vernachlässigung der Feststellung der Veräußerungsabsicht. Offenbar will der Bundesfinanzhof die Schwierigkeiten, die mit der Feststellung einer inneren Tatsache verbunden sind, vermeiden und die Steuerpflichtigen nicht animieren, sich verstärkt auf deren Fehlen zu berufen. Der möglichen Gefahr einer mißbräuchlichen Berufung auf das Fehlen einer Veräußerungsabsicht begegnet der Bundesfinanzhof mit einem völligen Verzicht auf dieses Merkmal und damit mit einer insgesamt strengeren Betrachtungsweise zu ungunsten der Steuerpflichtigen. Andererseits lassen die Ausführungen zwischen den Zeilen oft erkennen, daß die Veräußerungsabsicht doch nicht unerheblich ist.

Auch andere Merkmale, die für den Ähnlichkeitsvergleich wichtig sind (z.B. Art der Nutzung während der Besitzzeit, unmittelbarer Anlaß des Verkaufs), werden häufig nicht ermittelt. Unzureichend aufgeklärte Lebenssachverhalte lassen einen wertenden Vergleich mit den Erscheinungsbildern der fraglichen Typusbegriffe nicht zu. So ist es z.B. nicht möglich, den schematischen Lebenssachverhalt zu Anfang dieses Paragraphen einzuordnen; es fehlt an den dazu notwendigen Detailangaben. Die Einengung der Abgrenzungsproblematik auf den Gegensatz Fruchtziehung/Vermögensumschichtung hat zudem einen Wertungswiderspruch zu den Fällen des Verkaufs privater unbebauter Grundstücke verursacht. Unbebaute Privatgrundstücke können vor oder nach Parzellierung in beliebigen Zahlen, Zeiträumen und Werten veräußert werden, ohne daß der Bereich der privaten Vermögensverwaltung verlassen wird[99]. Dagegen soll der Verkauf bebauter Privatgrundstücke ab einem gewissen Umfang gewerblicher Natur sein. Das eigentliche Unterscheidungskriterium, der Bau in Veräußerungsabsicht, wird nicht als solches gesehen.

Das Merkmal der Veräußerungsabsicht spielt bei der Einordnung der Fälle also eine wichtige Rolle. Es ist deshalb erforderlich, den Inhalt und die Feststellung des Merkmals zu präzisieren.

V. INHALT UND FESTSTELLUNG DER VERÄUSSERUNGSABSICHT

Im Strafrecht wird die schwerste der abstufbaren Vorsatzarten (Absicht, Vorsatz, bedingter Vorsatz, bewußte und unbewußte Fahrlässigkeit) als "Absicht" bezeichnet. Der Gesetzestext verwendet das Wort aber nicht immer in diesem technischen Sinne (vgl. §§ 164 II, 225, 274, 288 StGB). Auch der Inhalt der Gewinnabsicht im Sinne des einkommensteuerlichen Gewerbebegriffes war nicht immer eindeutig. Während die Gewerbeabsicht nach Ansicht des

99) BFH v. 29.8.1973, BStBl 1974 S. 6 (7) m.Nw.

Preußischen Oberverwaltungsgerichtes der Hauptzweck eines einkommensteuerlichen Gewerbebetriebes sein mußte[100], genügt es nach § 1 I GewStDV, wenn sie als Nebenzweck verfolgt wird. Ähnliche Überlegungen können auch bei der Veräußerungsabsicht angestellt werden. Wer sich ein Auto kauft, wählt den Wagentyp oft auch im Hinblick auf den späteren Wiederverkaufswert. Dennoch kauft er nicht in Veräußerungsabsicht. Es kommt ihm nicht auf den späteren Verkauf, sondern auf die eigene Nutzung an, die er möglichst wirtschaftlich abschließen möchte. Auch der private Grundstückskäufer wird beim Erwerb die spätere Möglichkeit günstiger Veräußerung mit berücksichtigen. Er kauft aber nicht, um möglichst bald und günstig wieder zu verkaufen, sondern um das Grundstück zu nutzen und sein Geld gut anzulegen. Das Merkmal kann folglich nur dann den Unterschied zwischen dem privaten und gewerblichen Bereich deutlich machen, wenn es streng interpretiert wird. Eine Veräußerungsabsicht liegt daher erst dann vor, wenn die Wiederverkaufschance die eigentliche Antriebsfeder, das Motiv des Grundstückskaufes gewesen ist. In Zweifelsfällen soll folgende Frage entscheiden: Hätte der Steuerpflichtige das Grundstück auch dann gekauft, wenn es keine kostendeckende Veräußerungsmöglichkeit eröffnet hätte? Der Käufer handelt ohne Veräußerungsabsicht, wenn die Frage zu bejahen ist.

Zur Feststellung dieser inneren Tatsache muß auf die objektiven Gegebenheiten zurückgegriffen werden. Obwohl dabei alle Umstände des Einzelfalles wichtig sind[101],

100) Auch bei der Gewinnabsicht hat es Unklarheiten gegeben. Während nach der st.Rspr. des PrOVGSt (XV, 419 [420]; 421; XII, 411 [414 f.]; VII, 418 [421 f.]) die Gewinnerzielung Hauptzweck der Betätigung sein mußte, genügt es nach heutiger Ansicht, wenn sie nur als Nebenziel verfolgt wird (§ 1 I Satz 2 GewStDV).

101) So z.B. zu welchem Zweck das Grundstück erworben wird, warum sich ein vorgesehener Plan nicht durchführen läßt, welche Maßnahmen der Stpfl. vor bzw. nach der Änderung seiner Pläne durchführt (BFH v. 25.7.1968, BStBl S. 655 [656]), daß zur Finanzierung des ständigen Grundstücksankaufes ein besonderes "Baukonto" eingerichtet wird (RFH v. 19.11.1941, RStBl 1942 S. 38 [39]), der gewerbliche Charakter der übrigen Tätigkeit (FG München EFG 1968, 429; FG Berlin EFG 1967, 611 [612]; vgl. aber auch PrOVGSt XII, 403), die Art der Häuser: "Reihen- Einfamilienhäuser" (FG Düsseldorf DStZB 1971, 28 [29]), die Nutzung der erhöhten Abschreibungsmöglichkeit nach § 7 b über längere Zeit, die Veräußerung von gerade soviel Grundstücken, wie zur Schuldentilgung erforderlich ist (FG Berlin EFG 1967, 611 [612]), die Zeitspanne zwischen Erwerb und Veräußerung, die Eigentumsverhältnisse (Allein- oder Miteigentum?), der Anlaß des Verkaufes (Notlage?), die Konjunktur z.Z. des Verkaufes (Friesecke StuW 1955, 647 m.Nw.), oder die Errichtung eines Musterhauses (BFH v. 29.3.1973, BStBl S. 682 [684]).

kommt einigen ein besonderes Gewicht zu. So ist der Tatsache, daß der Steuerpflichtige beruflich mit Grundstücksgeschäften zu tun hat (Grundstücksmakler, Bauunternehmer, Architekt), stets besondere Bedeutung beigelegt worden[102]. Dies wird z.T. mit einem Hinweis auf § 344 HGB begründet[103]. Im Hinblick auf die weite Auslegung des § 344 HGB kann dem nicht uneingeschränkt zugestimmt werden[104]. Bei der steuerlichen Beurteilung kann es als "Ausfluß einer Lebenserfahrung" angesehen werden, daß der Kaufmann Güter, mit denen er ansonsten handelt, in der Absicht anschafft, sie in seinem Gewerbebetrieb zu veräußern[105]. Wenn also jemand gewerblich mit Grundstücken handelt, ist grundsätzlich davon auszugehen, daß jede Grundstücksanschaffung mit Veräußerungsabsicht erfolgt[106]. Das Gegenteil muß der Steuerpflichtige beweisen. Auch die Ausübung der Berufe eines Grundstücksmaklers, Bauunternehmers oder Architekten, bei denen der An- und Verkauf von Grundstücken zwar nicht zum Wesen ihrer Betätigung gehört, die aber dennoch das Wissen um günstige An- und Verkaufsgelegenheiten mit sich bringen, ist als besonderes Indiz für die Veräusserungsabsicht zu werten[107].

Desweiteren wird zu Recht bevorzugt auf den engen zeitlichen Zusammenhang zwischen Erwerb und Veräußerung abgestellt[108]. Grundsätzlich wird der Privatmann sein Geld eher längerfristig in Grundstücken anlegen, während der Grundstückshändler oder Wohnungsbauunternehmer bemüht sein wird, möglichst schnell die bebauten Einheiten abzusetzen. Da die Zwei-Jahres-Frist des § 23 EStG und die Abschreibungsmöglichkeiten nach § 7 b EStG auch für den (nebenberuflichen) Grundstückshändler oder Wohnungsbauunternehmer

102) Herrmann/Heuer § 15 EStG Anm. 13 a [3]; Littmann § 15 Rdn. 35; FG München EFG 1968, 428 (429).

103) etwa BFH v. 24.5.1962, StRK EStG § 15 R 335.

104) Die Vermutung bezieht sich nicht nur auf die branchenüblichen, sondern auch auf die ungewöhnlichen Geschäfte, d.h. überhaupt auf jedes rechtserhebliche Verhalten; vgl. Schlegelberger/Hefermehl § 344 Anm. 6 f.

105) Boeker BB 1955, 1126.

106) BFH v. 16.1.1969, BStBl S. 375 (376).

107) Vgl. etwa BFH v. 29.3.1973, BStBl S. 661 (663).

108) BFH v. 17.1.1973, BStBl S. 260 (261); v. 29.3.1973, BStBl S. 661 (662f.).

einen Anreiz bieten, das Grundstück länger zu behalten, kann als Grenze eine etwa fünf-jährige Besitzzeit angenommen werden[109]. Falls der Steuerpflichtige ein Grundstück (nach Bebauung) länger als fünf Jahre behält, dann spricht dies gegen eine Veräußerungsabsicht; eine kürzere Besitzzeit spricht dafür, und der Steuerpflichtige muß seinerseits klären, wieso er - obwohl er angeblich zunächst keine Veräußerungsabsicht hatte - das Grundstück bereits nach so kurzer Zeit wieder veräußert. Die Anforderungen an die Führung des Gegenbeweises werden steigen oder fallen, je mehr oder weniger die tatsächliche Besitzzeit von der Fünf-Jahres-Grenze abweicht. In diesem Zusammenhang spielt auch die Art der Nutzung eine wichtige Rolle. Während der Grundstückshändler oder Wohnungsbauunternehmer in der Regel die Einheiten überhaupt nicht oder allenfalls an Kaufanwärter vermietet, vermietet der Privatmann an Personen, die mit dem späteren Käuferkreis nicht identisch sind. Wichtig ist auch, ab wann der Steuerpflichtige sich um den Verkauf der Grundstücke bemüht; kann er das Grundstück erst nach zehn Jahren verkaufen, obwohl der sich bereits seit neun Jahren um den Verkauf bemüht, spricht dies für eine Veräußerungs - absicht bei der Anschaffung des Grundstückes.

§ 4: Der Gewerbebegriff außerhalb der §§ 2 I, 15 ff. EStG

Die Begriffsbildung des § 2 I Ziff. 2 EStG prägt grundsätzlich auch die übrigen gewerblichen Erscheinungsformen. Der "gewerbliche Betrieb" in § 7 e I EStG beispielsweise ist ein "Gewerbebetrieb" i.S.d. § 2 I Ziff. 2 EStG. Eine Ausnahme bilden die §§ 21 I Ziff. 3; 5o a IV b EStG, in denen von "gewerblichen Urheberrechten", "gewerblichen Schutzrechten" und "gewerblichen Erfahrungen" die Rede ist.

109) Der BFH v. 29.3.1973, BStBl S. 661 deutet diese Grenze an: "Enger zeitlicher Zusammenhang" bei einer Besitzzeit von drei Jahren; dagegen keine Vermutung der Verkaufsabsicht bei einer Besitzzeit von 9 Jahren.

Den "gewerblichen Urheberrechten" (§ 21 I Ziff. 3 EStG) und den gewerblichen Schutzrechten" (§ 5o a IV b EStG) liegt ein inhaltsgleiches Gewerbeverständnis zugrunde[1]. Bereits die Wortwahl deutet auf eine Anlehnung an das Recht des gewerblichen Rechtsschutzes hin. § 73 a III EStDV legt fest, welche Rechtspositionen damit gemeint sind. Der gewerbliche Begriffsinhalt richtet sich nach den dort angeführten Gesetzen, u.a. dem Patentgesetz. Das Patentgesetz folgt der gewerberechtlichen Begriffsbildung, bezieht aber wegen der besonderen Bedeutung, die der Technik bei der Urproduktion zukommt, die Land- und Forstwirtschaft in den Gewerbebetrieb ein[2]. Im Unterschied zu § 2 I Ziff. 2 EStG kommen somit hier nur erlaubte Tätigkeiten einschließlich der Land- und Forstwirtschaft als gewerbliches Verhalten in Betracht.

Durch die "gewerblichen Erfahrungen"(§§ 21 I Ziff. 3; 5o a IV b EStG) werden Positionen erfaßt, die nicht unter die Bestimmungen des gewerblichen Rechtsschutzes fallen[3]. Daraus folgt - bei ansonstem identischem Verständnis - ein Unterschied zum Begriff der gewerblichen Schutzrechte: Auch unerlaubte Tätigkeiten fallen unter den Begriff der gewerblichen Erfahrung.

1) Herrmann/Heuer § 21 EStG Anm. 18; Bericht der Einkommensteuerkommission, S. 2o5.

2) BGHZE 48, 313, 322 ff.

3) Herrmann/Heuer § 21 EStG Anm. 15.

ZWEITER TEIL:
DER GEWERBEBEGRIFF DES KÖRPERSCHAFTSTEUERGESETZES

Das Körperschaftsteuergesetz regelt die Steuerpflicht der Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen[1]. Es bildet eine systematische Ergänzung zum Einkommensteuergesetz und wurde aus Gründen der Übersichtlichkeit und Praktikabilität als eigenes Gesetzeswerk, nicht als besonderer Abschnitt des Einkommensteuergesetzes geschaffen[2]. Nach § 6 I KStG ist grundsätzlich der einkommensteuerrechtliche Einkommensbegriff maßgeblich. Demgemäß hat auch der Gewerbebetriebsbegriff prinzipiell[3] denselben begrifflichen Inhalt wie im Einkommensteuerrecht. Dennoch bestehen eine Reihe von Besonderheiten, die sich nicht aus methodischen, sondern aus Unterschieden in der Rechtsnatur der Steuerpflichtigen und aus der rechtlichen Gestaltung ergeben.

§ 5: Die Besonderheiten des Körperschaftsteuergesetzes gegenüber dem Einkommensteuerrecht

I. DIE BESONDERHEITEN AUS DER RECHTSNATUR DES STEUERPFLICHTIGEN

Während eine natürliche Person theoretisch aus allen Einkunftsarten des § 2 I EStG Einnahmen beziehen kann, sind für Körperschaften von vorneherein Grenzen gesteckt[4].

1) Der Einfachheit halber wird im folgenden nur noch von "Körperschaften" gesprochen. Damit sind alle körperschaftsteuerpflichtigen Rechtsgebilde gemeint.

2) Herrmann/Heuer Einf. KStG Anm. 15, 16.

3) Abschn. 19 Ziff. 1 KStR; vgl. auch den Streit um die Auslegung des Begriffes "gewerbliche Unternehmen" in § 7 a I KStG, zusammenfassend dargestellt bei Herrmann/Heuer § 7 a KStG Anm. 34.

4) Vgl. die Begründung zum KStG 1920: "...der Begriff des Einkommens ...[ist] auf die nicht physischen Personen nicht oder nicht ohne weiteres übertragbar...", zitiert nach Evers (bei Strutz, 2. Aufl.), Anm. 5 (S. 260 f.).

1. Die Möglichkeit zur Erzielung von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit

§ 19 EStG besteuert die Einkünfte aus einem Arbeitsverhältnis. Die Existenz eines Arbeitsverhältnisses wird nach dem Gesamtbild der vertraglichen und tatsächlichen Beziehungen zwischen den Beteiligten beurteilt. Besondere Bedeutung kommt der Eingliederung in den Arbeitgeberbetrieb, der Weisungsgebundenheit und der Einbeziehung in die betriebliche Fürsorge (Lohnfortzahlung im Krankheitsfall, Pensionsansprüche, Urlaubsgeld usw.) zu[5]. Die Lohnsteuervorschriften (§§ 38 ff. EStG) finden Anwendung. Dies alles zeigt den Zuschnitt des § 19 EStG auf die natürlichen Personen, nicht auf Körperschaften. Dementsprechend verweist Abschn. 19 Ziff. 1 KStR nicht auf § 19 EStG, der für die körperschaftsteuerliche Einkünfteermittlung keine Rolle spielt[6].

2. Die Möglichkeit zur Erzielung von Einkünften aus selbständiger Arbeit

Zur Anwendbarkeit des § 18 I EStG auf Körperschaften werden alle denkbaren Standpunkte vertreten. Während der Reichsfinanzhof die Vorschrift "ohne Rücksicht auf die Rechtsform des Einkommensbeziehers" anwendet[7], lehnt ein Teil der Literatur dies kategorisch ab[8]. Vermittelnde Meinungen behalten lediglich die Berufe der ersten[9] bzw. der ersten beiden[10] Ziffern des § 18 I EStG ausschließlich den natürlichen Personen vor. Falls überhaupt eine

5) Herrmann/Heuer § 19 EStG Anm. 9 m.Nw.; sowie BFH v. 21.3. 1975, DB 1975, 1393.

6) Ebenso: Herrmann/Heuer § 6 KStG Anm. 23 m.Nw.; Krollmann § 6 Rdn. 31; Blümich/Klein Anh. zu § 6, der die Einkünfte nach § 19 EStG überspringt; v. Wallis FR 1968, 46o; a.A. die ältere Rspr. und Lit.: RFHE 9, 167; 23,91 jeweils m.Nw.; Evers (bei Strutz, 2. Aufl.), Anm. 54 (S. 296); Hübl DStZA 1965, 18; einschränkend Mirre/Dreutter § 6 Anm. 56 a (S. 486): "... kommen ... kaum vor".

7) RFH v. 22.5.1944, RStBl 1945 S. 43; Evers (bei Strutz, 3. Aufl.) Anm. 1o7 (S. 557) zustimmend mit der Einschränkung: "Auf seltene Ausnahmefälle beschränkt".

8) Mirre/Dreutter § 6 Anm. 155 c (S. 486); Schultze-Schlutius StuW 194o, 826.

9) BFH v. 7.7.1971, BStBl S. 771 (772); v. 2o.2.1974, BStBl S. 511 (512); Herrmann/Heuer § 6 KStG Anm. 23; van der Velde DB 1961, 716, der allerdings auch so verstanden werden könnte, daß § 18 I EStG insgesamt keine Anwendung findet.

1o) Blümich/Klein Anhang zu § 6 (§ 18 EStG), Anm. 1 (S. 82o f.).

Begründung gegeben wird[11], geht sie auf den Gedanken zurück, die Betätigungsformen des § 18 I EStG basierten auf dem persönlich-geistigen Einsatz des Steuerpflichtigen und seien deshalb wesensmäßig und begriffsnotwendig auf natürliche Personen zugeschnitten[12]. Aus ein und derselben Argumentationwerden also unterschiedliche Ergebnisse hergeleitet.

Heute setzen praktisch alle wirtschaftlich bedeutsamen Berufe die fachliche Qualifikation einer natürlichen Person voraus. Die zahlreichen Berufe des Handwerks oder des kaufmännischen Bereiches beispielsweise setzen häufig eine längere Ausbildung und eine Prüfung voraus. Dennoch kann eine Körperschaft (z.B. eine GmbH) eine Reparaturwerkstatt oder ein Kaufhaus betreiben. Umgekehrt enthält § 18 I EStG eine Reihe von Berufen, die ohne formelle Qualifikation ausgeübt werden können (z.B. Schriftsteller, Lotterieeinnehmer, Testamentsvollstrecker). Warum sollte deshalb nicht auch eine Körperschaft durch ihre Organe solchen Tätigkeiten nachgehen?

Die Berechtigung des § 18 I EStG als eigene Einkunftsart läßt sich nur dadurch begründen[13], daß diese Einkünfte ganz überwiegend auf der eigenen persönlichen Arbeitskraft, der Ausbildung und dem besonderen Können des Steuerpflichtigen beruhen[14]. Beim Gewerbebetrieb oder bei der Landwirtschaft reicht der Einsatz eines gewerblichen bzw. landwirtschaftlichen Betriebsvermögens zur Einkunftserzielung

11) Ohne Begründung: RFH aaO. (Fn. 7) und Mirre/Dreutter aaO. (Fn. 8).

12) Blümich/Klein aaO. (Fn. 1o): "... ihrem Wesen nach den natürlichen Personen vorbehalten"; BFH aaO. (Fn. 9): "... begriffsnotwendig natürlichen, selbständigen Personen vorbehalten, wie die Vorschrift des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG insbesondere mit ihrem Katalog der freiberuflich Tätigen deutlich macht"; Schultze-Schlutius aaO. (Fn. 8): "...daß bei den sonstigen juristischen Personen des privaten Rechts und den nicht rechtsfähigen Vereinen nicht von einem persönlichen Einsatz gesprochen werden kann,..., dürfte klar sein". van der Velde aaO. (Fn. 9): "Eine Tätigkeit kann aber nur als ... Arbeit i.S.d. § 18 EStG angesehen werden, wenn sie im wesentlichen auf dem geistigen Vermögen und der persönlichen Arbeitskraft des Stpfl. beruht".

13) Vgl. die Zweifel im Bericht der Einkommensteuerkommission S. 194.

14) BFH v. 13.5.1966, BStBl S. 489; Herrmann/Heuer § 18 EStG Anm. 3; Littmann § 18 Rdn. 8.

aus, und die körperlichen Arbeiten können auf Dritte, zumeist Arbeitnehmer, übertragen werden. Demgegenüber stellt sich bei den Tätigkeiten nach § 18 I EStG die eigene Arbeitskraft des Steuerpflichtigen als maßgeblicher Faktor dar[15]. Auf diesem Gedanken beruht die sog. Vervielfältigungstheorie[16]. Sie gliedert Tätigkeiten, die nicht auf den persönlichen Arbeitseinsatz des Steuerpflichtigen zurückgehen, aus § 18 I EStG aus. Nach ihrer gesetzlichen Fixierung in § 18 I Ziff. 1 Satz 3 EStG[17] gilt sie als allgemeines Rechtsinstitut für die Ziff. 2 und 3 weiter. Wäre es einer Körperschaft möglich, Einkünfte nach § 18 I EStG zu erzielen, dann könnte durch die Vermehrung der Organträger (etwa der Geschäftsführer einer GmbH) im Grunde doch eine Vervielfältigung der Arbeitskraft herbeigeführt werden. Die Körperschaften erbringen deshalb durch ihre Organe keine persönlichen Leistungen i.S.d. § 18 I EStG. Die entsprechenden Tätigkeiten fallen entweder unter § 15 oder § 22 EStG.

3. Die Möglichkeit zur Erzielung von Einnahmen innerhalb des privaten Lebensbereichs

Der Bundesfinanzhof hatte mehrfach über folgenden Fall zu entscheiden[19]: Eine GmbH betreibt eine Bauunternehmung. Außerdem unterhält sie ein Gestüt. Das Gestüt wird so geführt, daß aus ihm von Anbeginn an nur Verluste entstehen (Liebhabereibetrieb). Fraglich ist, ob die Verluste des Gestüts die Gewinne der Bauunternehmung steuerlich mindern können. Die Entscheidung der Rechtsfrage hängt von der Auslegung des § 16 KStDV ab. Die Diskussion um den Anwendungsbereich des § 16 KStDV hat sich vielfach auf die Frage zugespitzt, ob eine buchführungspflichtige Körperschaft eine außerbetriebliche, private Sphäre haben

15) Vgl. die Begründung zum EStG 1934, RStBl 1935 S. 42.

16) Vgl. dazu die Darstellung bei Littmann § 18 Rdn. 9 ff.

17) BGBl 1960 S. 616.

18) Zum Begriff des privaten Lebensbereiches vgl. oben § 2 nach Fn. 71 .

19) BFH v. 2.11.1965, BStBl 1966 S. 255; v. 4.3.1970, BStBl S. 470.

könne[20]. Der Bundesfinanzhof hat die Frage bejaht und eine steuerliche Schmälerung der Gewinne aus der Bauunternehmung abgelehnt.

So fruchtbar häufig die Problemerörterung an Hand bestimmter Vorschriften und konkreter Fälle sein kann, so hat sie aber hier zu einer dreifachen Problemverengung geführt. Zum einen wird ein restriktives Verständnis von der Privatsphäre vertreten, das nur Vorgänge außerhalb des § 2 I EStG umfaßt. Zum anderen wird unterstellt, die Körperschaft besitze neben der außerbetrieblichen (Gestüt) auch eine betriebliche Sphäre (Bauunternehmung). Schließlich wird die Frage nur für die buchführungspflichtigen, nicht für alle Körperschaften erörtert.[19a] Ungeachtet dieser Restriktionen gilt es zu prüfen, ob es allein die Rechtsnatur einer Körperschaft als juristisches Zweckgebilde verbietet, eine private Sphäre anzuerkennen. Die Fiktion des § 16 KStDV hilft zur Beantwortung der Frage nicht weiter.

In den praktisch problematischen Fällen geht die Körperschaft zumeist mehreren Betätigungen nach, von denen eine unzweifelhaft gewerblich ist (z.B. Bauunternehmung und Liebhabereigestüt). Es erleichtert die Problemerörterung, zunächst von einer einheitlichen Tätigkeit auszugehen.

a) Die Möglichkeit eines privaten Lebensbereiches bei einheitlicher Tätigkeit

Zur Veranschaulichung ein Beispiel: Ein eingetragener Verein zur Förderung der Vollblutpferdezucht unterhält auf eigenem Grund und Boden ein Gestüt. Bisweilen beteiligt er sich mit seinen Pferden an Rennwettbewerben, ohne durch die erzielten Preise auch nur annähernd seine Kosten decken zu können und zu wollen. Wegen der Art der Tätigkeit (Liebhabereibetrieb) handelt es sich bei den Renngewinnen nicht um gewerbliche Einkünfte, und das Vereinsvermögen ist kein gewerbliches Betriebsvermögen. Der Verein bleibt ebenso wie

19a) Die stillschweigende Übertragung der Ergebnisse auf die nicht buchführungspflichtigen Körperschaften ist bedenklich, weil die wichtigsten Argumente aus der Buchführungspflicht hergeleitet werden, vgl. unten bei Fn. 24.

20) Herrmann/Heuer § 6 KStG Anm. 30 ff.; Rose StbJb 1971/72, 190 ff.

eine natürliche Person in entsprechender Situation im privaten Lebensbereich. Ein weiteres Beispiel: Wenn einer (rechtsfähigen oder nicht rechtsfähigen) Körperschaft aus dem eigenen Vermögen Nutzungserträge (Miete, Pacht, Zinsen) zufließen, dann betätigt sie sich nicht gewerblich, sondern als Verwalter ihres Vermögens. Ein Grund, warum die identische Betätigungsform bei natürlichen Personen und Körperschaften unterschiedlich behandelt werden sollte, ist nicht ersichtlich. § 6 I KStG spricht vielmehr für eine entsprechende Einordnung. Daran kann sich grundsätzlich nichts ändern, wenn derartige Tätigkeiten von einer buchführungspflichtigen Körperschaft ausgeübt werden. Eine GmbH, die sich auf die Verwaltung eigener Vermögenswerte beschränkt, betreibt kein Gewerbe, sondern verwaltet ihr eigenes Vermögen[21]. Eine Aktiengesellschaft kann zum Zwecke der Bekämpfung des Hungers in der Welt gegründet werden. Wenn diese Gesellschaft Zinsen aus Spendengeldern erhält, die sie bei der Bank hinterlegt hat, dann handelt es sich ebenso um eine private Einnahme gemäß §§ 6 I KStG, 2o I Ziff. 4 EStG wie bei einer natürlichen Person. Bei einheitlicher Betätigung sind also sowohl bei den buchführungspflichtigen als auch bei den nicht buchführungspflichtigen Körperschaften Einnahmen im privaten Lebensbereich möglich.

b) Die Möglichkeit eines privaten Lebensbereiches bei gemischter Tätigkeit

Problematischer scheint es zu sein, wenn bei Körperschaften, die sich gewerblich betätigen, Vermögensveränderungen eintreten, die nicht in unmittelbaren Zusammenhang mit dem Gewerbebetrieb stehen. In den Fällen der GmbH, die neben einem Bauunternehmen ein verlustreiches Gestüt unterhält, geht es darum, ob die Aufwendungen für einen Liebhabereibetrieb den Gewinn aus dem Gewerbebetrieb der GmbH mindern können. Eine ähnliche Fragestellung ergibt sich bei einmaligen Vermögensanfällen[22]: Erhöht es den Gewinn, wenn eine GmbH eine Erbschaft macht oder eine Schenkung erhält?

21) Auf die Wirkung des § 16 KStDV ist noch zurückzukommen; vgl. unten nach Fn. 42.

22) Dazu Herrmann/Heuer § 6 KStG Anm. 37.

Wie steht es, wenn auf ein Los, das die Gesellschaft aus Gesellschaftsmitteln kauft, ein Millionengewinn fällt? Die Frage, ob derartige Vermögensänderungen nicht in die steuerliche Gewinnermittlung eingehen, weil sie den außerbetrieblichen, privaten Bereich der Körperschaft betreffen, wird häufig nur für die buchführungspflichtigen Körperschaften diskutiert, und das Ergebnis dann stillschweigend auf die übrigen Körperschaften übertragen[23]. Die Untersuchung soll deshalb schwerpunktmäßig auf diese Gruppe gerichtet sein, ohne dabei die übrigen Körperschaften aber ganz außer acht zu lassen.

Das Hauptargument gegen eine Privatsphäre wird aus der Buchführungspflicht der Körperschaften hergeleitet[24]. Da nach den Grundsätzen einer ordnungsgemäßen Buchführung jeder Vermögensgegenstand und jede Wertbewegung buchmäßig erfaßt werden müßten, und es für die Gesellschaft selbst kein Kapitalkonto gebe, entspreche es dem Wesen dieser Gesellschaften, daß gemäß §§ 6 I KStG, 4, 5 EStG ihr gesamtes Vermögen Betriebsvermögen und alle Einnahmen Betriebseinnahmen seien.

Erste Zweifel an der Verbindlichkeit der handelsrechtlichen Argumentation ergeben sich aus der unterschiedlichen Zwecksetzung von handelsrechtlicher Buchführung und steuerrechtlicher Gewinnermittlung. Eine juristische Person wird im Konkursfalle liquidiert. Die unbefriedigten Gläubiger gehen endgültig leer aus. Es besteht deshalb ein besonderes Sicherungsbedürfnis. Diesem Bedürfnis trägt die umfassende handelsrechtliche Buchführungspflicht bestimmter juristischer Personen Rechnung. Sie soll zum Schutze der Gläubiger der juristischen Person einen umfassenden Einblick in die Vermögens- und Ertragslage der Gesellschaft gewährleisten. Die Buchführung muß aus diesem Grunde auch Vorgänge, die nicht mit einem evtl. Gewerbebetrieb zusammenhängen, erfassen. Die Handelsbilanz darf die Vermögenslage der Gesellschaft also

23) z.B. Herrmann (StbJb 1968/69, 182 ff., 185), der unter I. und II. nur von den Kapitalgesellschaften spricht, unter III. dann aber vom Grundsatz ausgeht, "Körperschaften" hätten nur gewerbliche Einkünfte.

24) Herrmann StbJb 1968/69, 182 f.m.Nw.

keinesfalls besser ausweisen, als sie in Wirklichkeit ist. Das Körperschaftsteuerrecht will dagegen die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Unternehmens, die sich im realisierten Gewinn ausdrückt, erfassen. Außerbetriebliche Vorgänge dürfen das Ergebnis nicht verfälschen. Das Prinzip der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz gilt für die steuerrechtliche Gewinnermittlung deshalb nicht uneingeschränkt[25]. Es findet seine Grenzen endgültig dort, wo der Steuergesetzgeber eigene Vorstellungen entwickelt hat. Gemäß § 5 IV EStG sind bei der steuerlichen Gewinnermittlung die Vorschriften über die Betriebsausgaben zu befolgen. § 4 IV EStG gibt eine vorwiegend kausalgeprägte Definition des Betriebsausgabenbegriffes[26]. Entsprechendes gilt - obwohl im Gesetz nicht ausdrücklich erwähnt - für die Betriebseinnahmen[27] und sonstigen Wertveränderungen am Betriebsvermögen. Für den steuerlichen Betriebsvermögensvergleich sind also nur die Wertbewegungen von Bedeutung, die betrieblich veranlaßt sind. Die wichtigsten Fälle betriebsfremder Vorgänge, nämlich die Einlagen, Entnahmen und verdeckten Gewinnausschüttungen führt der Gesetzgeber selbst auf. Die steuerlichen Zielsetzungen gehen insoweit den handelsrechtlichen vor. Bei diesem Maßstab bilden die Aufwendungen für ein Liebhabereigestüt und den Kauf eines Loses ebensowenig Betriebsausgaben wie es sich bei der Erbschaft und der Schenkung um Betriebseinnahmen handelt, obwohl beide in der handelsrechtlichen Buchführung auftauchen. Dies gilt auch für andere Wertbewegungen: Eine Körperschaft hat Aufwendungen für die Pacht einer Jagd, sie macht Geschenke und Spenden oder schickt ihren Geschäftsführer zum Glücksspiel nach Monte Carlo und erleidet dort große Verluste oder erzielt Gewinne. Dies alles sind Güterbewegungen, die mit dem Gewerbebetrieb nichts zu tun haben und deshalb über seine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit nichts aussagen. Sie müssen daher bei der steuerlichen Gewinnermittlung unberücksichtigt bleiben.

25) Vgl. die Darstellung des Meinungsstandes bei Herrmann/Heuer § 5 EStG Anm. 49 b.

26) Zu Einzelheiten, insbesondere den subjektiven Elementen vgl. Herrmann/Heuer § 4 EStG Anm. 46 g.

27) Herrmann/Heuer § 4 EStG Anm. 26 a - b; Tipke (Grundriß) S. 208; Blümich/Falk § 4 Anm. 27 a.

Damit ist die Frage nach einem evtl. privaten Lebensbereich von Körperschaften noch nicht vollständig beantwortet. Es ist lediglich aufgezeigt worden, daß es Zahlungsvorgänge gibt, die in die außerbetriebliche, private Sphäre einer Körperschaft fallen. Damit ist aber noch nichts über die vermögensrechtliche Seite ausgesagt, weil zur Bezeichnung des Betriebsvermögens andere Kriterien als bei den Betriebsausgaben und -einnahmen angewandt werden. Zum Betriebsvermögen gehören alle Wirtschaftsgüter, die dem Betrieb dienen oder ihrer Art nach ihm zu dienen bestimmt sind[28]. Der kausalen Definition betrieblicher Güterbewegungen steht also eine eher subjektive Bestimmung des Betriebsvermögens gegenüber. Das Betriebsvermögen kann folglich durch außerbetriebliche Wertbewegungen (Kauf von Losen u.ä.) verändert werden. Es ist deshalb nicht möglich, aus einer Veränderung des Betriebsvermögens auf den betrieblichen Charakter des Vorganges zu schließen. Ebensowenig kann aber auch aus der Existenz betriebsfremder Wertbewegungen ein außerbetrieblicher Vermögensbereich hergeleitet werden[29].

Im Vermögensbereich wird allgemein der Grundsatz vertreten, eine buchführungspflichtige Körperschaft könne kein Privatvermögen besitzen[30]. Es bestehe nämlich nach den Grundsätzen der ordnungsgemäßen Buchführung die Pflicht, das gesamte Gesellschaftsvermögen, das den Gläubigern insgesamt hafte, auszuweisen. Außerdem ergebe sich dies aus dem Rechtsgedanken des § 97 I BewG.

Dem Buchführungsargument kann bei der Untersuchung der Vermögenssphäre keine größere Überzeugungskraft zukommen als im Bereich der Zahlungsvorgänge. Außerdem besteht bzgl. der Pflicht zum buchmäßigen Ausweis des Vermögens kein

28) Herrmann/Heuer § 4 EStG Anm. 6.

29) Mirre/Dreutter § 6 Anm.7 b (S. 174 f.); a.A. BFH v. 22.5.1975, DB 1975, 2018 f.: "Erwirbt eine Personengesellschaft für ihr Gesamthandsvermögen ein Wirtschaftsgut, ohne daß dafür ein betrieblicher Anlaß besteht, so sind die Aufwendungen keine Betriebsausgaben der Personengesellschaft, weil sie nicht betrieblich veranlaßt sind. Demgemäß ist das Wirtschaftsgut nicht Betriebsvermögen der Personengesellschaft".

30) Etwa Bühler/Scherpf, S. 340; Herrmann/Heuer § 6 KStG Anm. 31-34 m.Nw.

Unterschied zu den natürlichen Personen. Auch die Einzelkaufleute müssen gemäß § 38 I HGB in der Handelsbilanz ihr gesamtes Vermögen - also nicht nur das Betriebsvermögen - ausweisen[31] und haften damit insgesamt für ihre Geschäftsverbindlichkeiten. Dennoch wird bei der steuerlichen Veranlagung streng zwischen dem Privat- und dem Betriebsvermögen des Kaufmanns unterschieden. Auch der Hinweis auf den Rechtsgedanken des § 97 I BewG ist nicht zwingend. Es müßte begründet werden, warum nicht auch § 97 II BewG oder für natürliche Personen § 96 BewG verallgemeinerungsfähig sind. Gegen eine Übertragung auf das Gebiet der Personalsteuern spricht jedenfalls, daß der Anwendungsbereich des Bewertungsgesetzes in den §§ 1, 17 BewG genau festgelegt wird. Läge deshalb nicht eher der Schluß e contrario näher? In Wirklichkeit handelt es sich hierbei nur um die Versuche zur Rechtfertigung des Grundsatzes der betrieblichen Vermögenseinheit, den die Rechtsprechung seit jeher aufgestellt hat. Verfolgt man das Dogma der betrieblichen Vermögenseinheit zurück, dann stößt man auf zwei Wurzeln. Die eine basiert im Bestreben, die vorhandene Buchführung der Körperschaften für die Einkommensermittlung nutzbar zu machen und deshalb zu fingieren, die Körperschaften hätten nur gewerbliches Einkommen[32]. Diese Rechtsprechung wird bei der Auslegung des § 16 KStDV bedeutsam; sie kann aber hier nicht weiterhelfen. Die zweite Wurzel geht auf die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes zur steuerlichen Behandlung der Erwerbsgesellschaften (§ 4 KStG 1925), die einen Gewerbebetrieb unterhalten, zurück[33]. Danach sei

31) So die heute wohl noch h.M.; vgl. den Überblick bei Brüggemann in Großkommentar HGB, § 38 Anm. 13 mit beachtlichen Gegenargumenten.

32) Im Anschluß an Evers § 1o Anm. 8 (S. 388-392): RFH v. 19.1o.1927, RStBl 1928 S. 6; v. 21.4.1936, RStBl S. 559; RFHE 23, 91. Der BFH (v. 28.2.1956, BStBl S. 154 [155]; v. 21.2.1963, StRK EStG § 5 R 354) hat diese Rspr. ohne nähere Begründung entstellt übernommen: "Es entspricht st.Rspr. daß buchführungspflichtige Kapitalgesellschaften nur Betriebsvermögen besitzen und daß ihre sämtlichen Einkünfte, gleichviel in welcher Form sie ihnen zufließen, Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind"; seine Entscheidungen zu den Gestütsfällen (aaO., Fn. 19) sind in diesem Punkte so unklar, daß sie unterschiedlich interpretiert werden: vgl. einerseits Hellwig DStR 197o, 349, der von zwei Vermögenssphären ausgeht, andererseits Herrmann/Heuer § 6 KStG Anm. 34 (S. 29); v.Wallis FR 1968, 462 f.

33) RFHE 15, 2oo (2o7); 17, 83 (84); v. 5.2.1929, RStBl S.228 (229).

nicht jede Erwerbsgesellschaft allein wegen ihrer Rechtsform Gewerbetreibende und besitze nicht allein deshalb ausschließlich Betriebsvermögen. Wenn sich aber eine Erwerbsgesellschaft gewerblich betätige - dies wird nach den üblichen Kriterien geprüft - wirke sich das auf die gesamte Betätigung aus. Die entscheidenden Erwägungen des Reichsfinanzhofes lauten: "Diese ... Entscheidungen bezogen sich auf Einzelkaufleute, die neben gewerblichem Betriebsvermögen auch anderes Vermögen besitzen können. Gewerbetreibende Erwerbsgesellschaften hingegen können grundsätzlich nur Betriebsvermögen besitzen. Solche Erwerbsgesellschaften haben lediglich den Zweck, dem Erwerb zu dienen. Alles, was sie besitzen, ist diesem Zwecke gewidmet, also Betriebsvermögen"[34]. Diese Rechtsprechung entstand aus der praktischen Schwierigkeit, verschiedene Vermögenssphären innerhalb einer Erwerbsgesellschaft gegeneinander abzugrenzen[35]. Das Problem ist auch heute noch nicht befriedigend gelöst. Der Bundesfinanzhof zählt zum gewillkürten Betriebsvermögen die Wirtschaftsgüter, "die weder notwendiges Betriebs- noch notwendiges Privatvermögen sind, jedoch in einem gewissen objektiven Zusammenhang mit dem Betrieb stehen, d.h. [ihm] objektiv zu dienen geeignet und subjektiv ... ihm zu dienen oder ihn zu fördern bestimmt sind"[36]. Danach kann man an sich jeden Vermögensgegenstand mit dem Gewerbebetrieb in Verbindung bringen, wenn die Körperschaft zu gewerblichen Zwecken gegründet wird. Notwendiges Privatvermögen wie bei einer natürlichen Person gibt es nicht. So könnte man im Falle der Körperschaft, die neben ihrer Bauunternehmung ein (Liebhaberei-)Gestüt unterhält, den Zusammenhang zwischen Gestüt und Bauunternehmung darin sehen, daß eine Landreserve für auftragsschwache Zeiten oder ein Wertobjekt zur Anlage des betrieblichen Vermögens zur Stärkung der Kreditwürdigkeit geschaffen werden soll[37]. Zur Begründung des außerbetrieblichen Charakters

34) RFHE 15, 2oo (2o7); 17, 83 (84).

35) Evers § 1o Anm. 8 (S. 39o).

36) v. 27.3.1968, BStBl S. 522; v. 28.4.197o, BStBl S. 621 f. m.Nw. auf die st.Rspr.; vgl. auch die Zusammenstellung bei Woerner StbJb 1974/75, 322 ff.

37) Vgl. auch BFH v. 3o.4.1975, BStBl S. 582 (583 f.).

des Gestütes könnte folglich allein auf die Willensrichtung der Gesellschaftsorgane zurückgegriffen werden. Eine solche Willensrichtung wird sich objektiv aber kaum feststellen oder nachweisen lassen. Im Gegenteil: Da die GmbH zu Gewerbezwecken (Bauunternehmung) dient, und die Geschäftsführung im gesellschaftlichen Innenverhältnis an die Festsetzungen des Gesellschaftsvertrages gebunden ist (§ 37 I GmbHG), liegt eine Betätigung im gewerblichen Bereich näher. So gesehen verdient die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes also durchaus Beifall. Andererseits müssen aber auch ihre Grenzen präzisiert werden. Der Reichsfinanzhof selbst stellt seine These unter die Einschränkung des "Grundsätzlichen", ohne näher auszuführen, worin die Ausnahmen bestehen. Die Ausnahmen werden in folgenden Ausführungen nur angedeutet: "Solche Erwerbsgesellschaften haben lediglich den Zweck, dem Erwerb zu dienen. Alles was sie besitzen, ist diesem Zweck gewidmet...". Wenn eine Körperschaft von vorneherein zu gewerblichen Zwecken gegründet wird, ist die Bildung von Privatvermögen ausgeschlossen. Der Zweck einer Körperschaft ergibt sich aus ihrem Gründungsvertrag, der Satzung usw., die Angaben über den Gegenstand des Unternehmens enthalten müssen (vgl. §§ 23 III Ziff. 2 AktG; 3 I Ziff. 2 GmbHG; 6 Ziff. 2 GenG; 1 I; 18 II Gesetz vom 6.6.1931[38]). Nur wenn bereits die Verfassung der Körperschaft eine außergewerbliche Zielsetzung enthält, kann auch außerbetriebliches Vermögen begründet werden. Man darf nun aber nicht umgekehrt vom außergewerblichen Gründungszweck einer Körperschaft auf die ausschließliche Existenz von Privatvermögen schließen. Es folgt dann nur eine Gleichstellung mit einer natürlichen Person insofern, als die Möglichkeit zur Bildung von Privatvermögen besteht. Wenn eine Aktiengesellschaft zur Bekämpfung des Hungers in der Welt gegründet wird und sie zu diesem Zweck Spendengelder auf einem Bankkonto mit Zinsertrag ansammelt, dann bleibt sie im Rahmen ihrer außergewerblichen Zielsetzung. Das Vermögen der Gesellschaft ist nicht Betriebs-, sondern Privatvermögen. Beginnt die Aktiengesellschaft aber (mit Erwerbsabsicht) einen Handel mit gebrauchten Kleidern,

38) RGBl S. 315.

Bücher und dgl., so ist sie insofern Gewerbetreibende. Dadurch wird nicht das gesamte Vermögen der Aktiengesellschaft zum gewerblichen Betriebsvermögen, sondern nur die Vermögensgegenstände, die dem Betrieb des Buchhandels usw. dienen. Die Abgrenzung erfolgt nach den Grundsätzen, die auch für natürliche Personen gelten.

Bei den nicht buchführungspflichtigen Körperschaften findet die Anerkennung eines privaten Vermögensbereiches häufiger Befürworter[39]. Dies mag darauf zurückzuführen sein, daß es leichter ist, einleuchtende Beispiele zu finden. Wenn etwa eine Stiftung ihre ideellen Ziele durch eine gewerbliche Tätigkeit fördert (z.B. Gaststätte, Kleider- oder Bücherverkauf),macht dies noch nicht ihr gesamtes Vermögen zum Betriebsvermögen. Dazu zählen nur die Vermögensstücke, die der gewerblichen Betätigung dienen. Der Grund dafür, daß sich bei den nicht buchführungspflichtigen Körperschaften eher Beispiele finden lassen, liegt darin, daß diese Körperschaften normalerweise keine gewerblichen Zwecke verfolgen. Die nicht buchführungspflichtigen Körperschaften eignen sich normalerweise wegen ihrer rechtlichen Ausgestaltung nicht zur gewinngerichteten Betätigung[40]. Dazu sind die buchführungspflichtigen Körperschaften da, die deswegen mit besonderen Schutzgarantien (z.B. der Buchführungspflicht) ausgestattet sind. Das Steuerrecht braucht diese privatrechtliche Typisierung wegen der unterschiedlichen Zielsetzung nicht nachzuahmen. Auch wenn eine nicht buchführungspflichtige Körperschaft ausnahmsweise einmal ausschließlich gewerbliche Zwecke verfolgt[41], kann sie nur Betriebsvermögen haben; andererseits kann eine buchführungspflichtige Körperschaft auch Privatvermögen begründen, wenn

39) Evers § 1o Anm. 21; Mirre/Dreutter § 6 Anm. 14 b (S. 19o); Herrmann/Heuer § 6 KStG Anm. 39.

4o) Vgl. für den Verein: Paulick DStZA 1965, 194 f.

41) Auch bei diesen Körperschaften muß die Verfassung den Zweck angeben, an den die Organe im Innenverhältnis gebunden sind; vgl . für den Verein: §§ 57, 21 III BGB; für die rechtsfähige Stiftung: §§ 85, 86, 87 BGB; auf die nichtrechtsfähigen Vereine finden - soweit Vereinsrecht nicht in Frage kommt - die §§ 7o5 ff. BGB Anwendung.

sie ausnahmsweise einmal nicht gewerblichen Zwecken dient. Maßgeblich ist der Inhalt des Gründungsvertrages der Körperschaft. Es besteht also hinsichtlich der Fähigkeit, eine private Vermögenssphäre zu schaffen, kein Unterschied zwischen den buchführungs- und den nicht buchführungspflichtigen Körperschaften.

II. DIE BESONDERHEITEN AUS DER RECHTLICHEN GESTALTUNG – § 16 KStDV

1. Die Verständnisschwierigkeiten

Nach § 16 KStDV sind "bei Steuerpflichtigen, die nach den Vorschriften des Handelsgesetzbuchs zur Führung von Büchern verpflichtet sind, alle Einnahmen als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln". Für die Aktiengesellschaft, die Kommanditgesellschaft auf Aktien, die GmbH, die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften und die Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit besteht kraft Rechtsform eine derartige Verpflichtung[42], die sich ansonsten nur aus den §§ 1 II; 2; 3 II; 38 HGB ergibt.

Die Wendung,daß "alle Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln" sind, gibt zu zahlreichen Unklarheiten Anlaß. Fraglich ist zunächst, auf welcher Stufe der Einkunftsermittlung die Gleichbehandlung einsetzt: Bereits vor der Einkunftsermittlung, die dann nach §§ 5, 4 EStG erfolgt oder erst dann, wenn das fertige Ergebnis - ermittelt je nach Einkunftsart durch Gewinn - oder Überschußrechnung - vorliegt? Weiterhin bestehen Unklarheiten über den Umfang der Gleichstellung. Bewirkt sie, daß Vorgänge, die ansonsten außerhalb des § 2 I EStG liegen, zu den gewerblichen Einkünften zählen? Bei Anerkennung einer Sphäre außerhalb des § 2 I EStG bleibt fraglich, ob nicht wenigstens die sog. "Substanzgewinne"[43] erfaßt werden. Ein Beispiel

42) Vgl. §§ 3, 278 III AktG; § 13 GmbHG; § 17 II GenG; §§ 6 I, 38 HGB; § 16 Gesetz vom 6.6.1931 (RGBl S. 315).

43) Darunter versteht man die Vermögensmehrungen, die durch den Verkauf von Gegenständen, aus denen Überschußeinkünfte (§ 2 I Ziff. 5-7 EStG) fließen, entstehen (z.B. Verkauf von Grundstücken oder Wertpapieren im Rahmen der Vermögensverwaltung).

soll die erheblichen steuerlichen Auswirkungen der unterschiedlichen Deutungsmöglichkeiten aufzeigen: Eine GmbH, deren Zweck in der Verwaltung der eigenen Hausgrundstücke besteht, betreibt außerdem ein Gestüt, das auf Dauer Verluste mit sich bringt. Sie macht einen Lotteriegewinn und erzielt Überschüsse aus dem Verkauf eines ihrer Hausgrundstücke. Soll die GmbH ihre Einkünfte durch Bestandsvergleich gemäß §§ 5, 4 EStG ermitteln, obwohl sie von Hause aus Überschußeinkünfte aus Vermietung und Verpachtung bezieht? Wenn dies bejaht wird, so fragt sich, ob auch der Substanzgewinn, der durch die Grundstücksveräußerung entsteht und der bei einer Überschußrechnung irrelevant bleiben würde, in den Bestandsvergleich einzubeziehen ist. Gehen die Aufwendungen für den Liebhabereibetrieb und der einmalige Spielgewinn - ansonsten Vorgänge außerhalb des § 2 I EStG - in die steuerliche Gewinnberechnung ein? Der Wortlaut des § 16 KStDV läßt alle Deutungen zu[44].

Im Streit um die inhaltliche Bedeutung des § 16 KStDV wird immer wieder darauf hingewiesen, die Vorschrift sei im Hinblick auf ihre Ermächtigungsnorm nur in einem bestimmten Sinne zu verstehen[45]. In der Tat kann von verschiedenen sinnvollen Auslegungsmöglichkeiten nur diejenige in Betracht kommen, bei der die Vorschrift wirksam ist[46]. Es gilt deshalb zunächst zu untersuchen, ob und bei welchem Verständnis § 16 KStDV von seiner Ermächtigungsnorm gedeckt ist.

2. Die ermächtigungskonforme Auslegung

Falls § 16 KStDV kein nachkonstitutionelles Recht, sondern vorkonstitutionelles, übergeleitetes Reichsrecht enthält, dann liegt die Ermächtigung zum Erlaß der

44) Vgl. ausführlich Zubrod, S. 23-28.

45) BFH v. 4.3.1970, BStBl S. 470 (471); Birkholz BB 1970, 614; Herrmann/Heuer § 6 KStG Anm. 34 (S. 26).

46) Vgl. zu der analogen Situation bei der verfassungskonformen Auslegung von Gesetzen: Tipke/Kruse StAnpG § 1 Anm. 7 m.Nw.

Vorschrift nicht in § 23 a I KStG[47], sondern in § 12 AO a.F. Der Bundesfinanzhof hat bei anderen steuerlichen Durchführungsverordnungen wörtliche Übereinstimmungen mit reichsrechtlichen Regelungen als Hauptargument für deren Übernahme gewertet[48]. § 16 KStDV entspricht wörtlich dem § 19 KStDV 1935. Die Verordnung des Jahres 1949, die erstmals die Regelung des § 19 KStDV 1935 in § 16 aufführt, wollte deshalb im Zweifel die Vorschrift des § 19 KStDV 1935 übernehmen[49]. Die ermächtigungskonforme Auslegung des § 16 KStDV läßt somit die Ausdeutungen zu, die gemäß § 12 AO a.F. für § 19 KStDV 1935 möglich waren.

§ 12 AO a.F. ermächtigte den Reichsfinanzminister, "zur Durchführung und Ergänzung" der Steuergesetze Rechtsverordnungen zu erlassen[5o]. Der autoritäre Führerstaat, der die Gewaltenteilung nicht kannte, vereinigte die Exekutive wie Legislative in einer Hand. Deshalb wurden alle Verordnungsermächtigungen im weitesten Sinne ausgelegt. Als "Ergänzung" der Gesetze konnten alle Bestimmungen, die nicht mit dem Willen des Gesetzes im Widerspruch standen, getroffen werden[51]; oder anders ausgedrückt: Alle Bestimmungen, die nicht gegen festgelegte Grundsätze des Gesetzes verstießen, waren noch eine "Ergänzung" i.S.d. § 12 AO a.F., selbst wenn sie das Gesetz änderten[52].

47) Der BFH v. 4.3.197o, BStBl S. 47o (471) geht stillschweigend selbstverständlich von § 23 a I als Ermächtigungsnorm aus; ebenso: Herrmann/Heuer § 6 KStG Anm. 28.

48) BFH v.3o.7.1954, BStBl 1955 S. 28 (29); v. 14.2.1956, BStBl S. 1o5 (1o6); v. 17.7.1956, BStBl S. 316 (318); v. 6.8.1962, BStBl S. 483 (485); v. 2.11.1962, BStBl 1963 S. 96 (98).

49) Zubrod, S. 38 ff., mit weiteren Argumenten...

5o) Zur Geschichte des § 12 AO und dem staatspolitischen Hintergrund seiner Neufassung im Jahre 1934 vgl. Klein/Paulick StuW 1952, 433 ff.

51) Becker/Riewald § 12 RAO Anm. 1 (S. 215); Zitzlaff StuW 194o, 865; Klein StuW 1941, 221 ff.; noch weitergehend: Bühler StuW 194o, 565: "Verordnungen, die im Gesetzblatt stehen, sind für kein Gericht anfechtbar"; vgl. auch Sp. 575 ff.

52) Die Rspr. des BFH ist nicht ganz einheitlich; so wie hier: BFH v. 22.11.1951, BStBl 1952 S. 6 (7 f.); v. 23.1o.1952, BStBl 1953 S. 22 (23); v. 9.2.1953, BStBl S. 96; v. 17.7.1956, BStBl S. 316 (318); v. 8.1.1957, BStBl S. 1oo (1o2); v. 28.3.1958, BStBl S. 268 (27o);

Das Einkommensteuergesetz - und damit gemäß § 6 I KStG auch das Körperschaftsteuergesetz - kennt zwei Grundsätze, die durch § 16 KStDV berührt sein können. Der erste besteht in der Festlegung des steuerpflichtigen Bereiches. Ob eine Vermögensvermehrung der Einkommensteuerpflicht unterliegt, wird durch die Art der Tätigkeit oder der erzielten Einnahmen bestimmt. Der zweite Grundsatz folgt aus dem Dualismus der Einkunftsermittlungssysteme und liegt in der Zuordnung bestimmter Ermittlungsformen zu bestimmten Einkunftsarten. Eine Auslegung des § 16 KStDV, nach der eine buchführungspflichtige Körperschaft ausschließlich gewerbliche Einkünfte bezöge und daher keinen steuerneutralen Bereich besäße, machte die Steuerpflicht nicht mehr von den Betätigungsformen oder der Art der Einnahmen abhängig; sie knüpfte vielmehr an die Tatsache der Buchführungspflicht des Steuerpflichtigen und damit überwiegend an seine Rechtsform an. Die Einheitlichkeit von einkommen- und körperschaftssteuerrechtlichem Einkommensbegriff wäre für eine wichtige Gruppe von Steuerpflichtigen durchbrochen. Eine derartige Interpretation ist daher nicht von § 12 AO a.F. gedeckt[53]. Dies scheint auf den ersten Blick auch für die Auslegung zu gelten, die die Gewinnermittlung auf Überschußeinkünfte anwendet. Jedoch handelte es sich "nur" um eine Gesetzesänderung, nicht um einen Systembruch, wenn die Übertragung der Gewinnermittlungsvorschriften auf die Überschußeinkünfte mit dem Grundgedanken, die zur Entstehung der unterschiedlichen Ermittlungsarten geführt haben, übereinstimmte. Durch die Schaffung von Gewinn- und Überschußrechnung wollte der Gesetzgeber zwar auch eine sachgerechte Beziehung von Einkunftsart und Einkünfteermittlung herstellen; in der Hauptsache führten jedoch Praktikabilitätserwägungen zur Schaffung der unterschiedlichen Einkunftsermittlungsarten[54].

Bei anderen Entscheidungen entsteht der Eindruck, als halte er jede veröffentlichte Verordnungsvorschrift für gültig: BFH v. 30.7.1954, BStBl 1955 S. 28 (29); v. 14.2.1956, BStBl S. 105 (106); zustimmend: Hofferberth StuW 1956, 537 ff.; wollte man die letztgenannten Entscheidungen als Kriterium nehmen, würde man weniger strenge Anforderungen stellen, als sie zur Zeit des Dritten Reiches weitgehend gestellt wurden und würde zu sehr die faktischen Zwänge der damaligen Rechtsanwendung betonen.

53) § 13 AO a.F. greift nicht ein, weil § 19 KStDV 1935 auch zu Verschärfungen und nicht ausschließlich zu Milderungen der Steuerlast führt.

54) RFH v. 21.4.1936, RStBl S. 559 (560 f.) und vor allem Tipke (Einkünfteermittlung), S. 393 m.Nw.

Einerseits sollte den Steuerpflichtigen nicht zugemutet werden, neben ihrer handelsrechtlichen Bilanz auch noch einen davon wesensverschiedenen steuerlichen Jahresabschluß zu erstellen, andererseits fand das Finanzamt in der Bilanz in Verbindung mit den Buchführungsunterlagen eine relativ sichere und wirklichkeitsnahe Veranlagungsgrundlage vor. Beide Gesichtspunkte sprechen aber auch dafür, bei buchführungspflichtigen Steuerpflichten unabhängig von der Art ihrer Betätigung das Einkommen nach den Gewinnermittlungsvorschriften festzustellen. § 16 KStDV verstößt somit bei dieser Interpretation nicht gegen Grundgedanken des Einkommensteuergesetzes, sondern führt sie durch Abänderung der gesetzlichen Regelung erst in vollem Maßedurch[55].

§ 16 KStDV kann bei ermächtigungskonformer Interpretation Einnahmen, die außerhalb des § 2 I EStG liegen, nicht in den steuerpflichtigen Objektsbereich einbeziehen. Er kann aber zur Anwendung der Gewinnermittlungsvorschriften auf Überschußeinkünfte führen. Die weitere Frage nach der Erfassung der sog. Substanzgewinne liegt zwischen diesen Fronten. Einerseits erweiterte die Erfassung der Substanzgewinne den Objektsbereich des § 2 I EStG; andererseits geschähe dies im Hinblick auf ein Verhalten des Steuerpflichtigen (z.B. Vermietung und Verpachtung) und wäre nur eine Folge des Gewinnermittlungsverfahrens (Bestandsvergleich). Eine Einbeziehung der Substanzgewinne würde daher ebenfalls nicht den Grundsätzen des Einkommensteuergesetzes zuwiderlaufen.

Die Frage, ob die Gleichstellung der außergewerblichen mit den gewerblichen Einkünften bereits vor der Durchführung der Einkunftsermittlung zu erfolgen hat und wenn ja, ob auch die Substanzgewinne erfaßt werden, ist nach den allgemeinen Auslegungskriterien zu entscheiden.

55) a.A. Zubrod ,S. 72, der die Gleichschaltung von natürlichen und nicht natürlichen Personen durch § 6 IKStG als Grundsatz des Einkommen- und Körperschaftssteuergesetzes ansieht, der durch § 16 KStDV verletzt werde. Dieser Grundsatz wird aber hinsichtlich der Ermittlung der Einkünfte nicht durchbrochen. Jede buchführungspflichtige natürliche Person ist zugleich Gewerbetreibende i.S.d. des Einkommensteuergesetzes und ermittelt deshalb ihre Einkünfte nach §§ 5, 4 EStG.

3. Die historische und die teleologische Auslegung

§ 19 KStDV 1935 wurde stets als Vorschrift, die das Verfahren der Gewinnermittlung auf die Überschußeinkünfte überträgt, verstanden[56]. Eine andere Auslegung liefe seinem Sinn und Zweck als Vereinfachungsvorschrift zuwider; er bewirkte dann kaum mehr als eine Umbenennung der Einkünfte und wäre damit überflüssig[57]. § 16 KStDV muß folglich so verstanden werden, daß er bereits vor dem Verfahren der Einkünfteermittlung zu einer Gleichstellung mit den Einkünften aus Gewerbebetrieb führt.

Hinsichtlich der Erfassung der Substanzgewinne fällt die Antwort schwerer. Der Reichsfinanzhof stellt für die buchführungspflichtigen Körperschaften den Grundsatz auf, "daß ihr Einkommen, aus welcher Einkunftsart es auch herrühren mag, so behandelt und ermittelt wird, als ob es gewerbliches wäre"[58]. Obwohl dabei stets hervorgehoben wird, es handle sich um eine Frage der Ermittlung[59] des Einkommens, das an sich aus jeder Einkunftsart stammen könne, werdendie Substanzgewinne bei der Gewinnermittlung berücksichtigt. Dies beruht darauf, daß die entsprechenden Gewinnermittlungsvorschriften der Einkommensteuergesetze von 192o und 1925 nicht nur als bloße Berechnungsanweisungen, sondern als materielle Vorschriften zur Regelung des Umfangs des steuerbaren Einkommens interpretiert werden[6o]. § 19 KStDV 1935 als Vorgänger des § 16 KStDV kodifizierte diesen Grundsatz[61]. Der geschichtliche Rückblick spricht deshalb für die Einbeziehung der Substanzgewinne.

56) Zubrod, S. 5o f., 53 ff.

57) Winter DStR 1971, 147 f.

58) RFH v. 19.1o.1927, RStBl 1928 S. 6 (7); RFHE 23, 91 (96 f.) im Anschluß an Evers § 6 Anm. 8 (S. 388 ff.).

59) Dieses Wort wird sowohl von Evers als auch vom RFH besonders hervorgehoben.

6o) RFHE 11, 249 für § 33 II EStG 192o; für § 13 EStG 1925; vgl. die Gesetzesbegründung S. 46 (zitiert nach Strutz § 13 Anm. 3 a).

61) RFH v. 21.4.1936, RStBl 559 (561).

Eine teleologische Betrachtung hat sich u.a. an den Auswirkungen, die ein Ausschluß der Substanzgewinne aus der steuerlichen Gewinnermittlung zur Folge hätte, auszurichten. Die Besteuerung eines evtl. Substanzgewinnes ist z.B. für eine Vermögensverwaltungs-GmbH die einzige nachteilige Folge der Behandlung ihres Privatvermögens als gewerbliches Betriebsvermögen. Diesem möglichen Nachteil stehen zahlreiche Vorteile gegenüber, so vor allem die Möglichkeiten der Teilwertabschreibung (§ 7 EStG), der Bewertungsfreiheit für geringwertige Wirtschaftsgüter (§ 6 II EStG), der Bildung von Rückstellungen (§ 6 a EStG) oder des Verlustabzuges (§ 1o b EStG). Würde von der belastenden Auswirkung der Substanzgewinnerfassung abgesehen, dann begünstigte dies die betreffenden Körperschaften. Ein solches Privileg ist weder gewollt noch gerechtfertigt. Gewährte man aber auch die Vorteile nicht, dann könnte nicht mehr von einer echten Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich i.S.d. §§ 5, 4 EStG gesprochen werden. Dem Wesen nach handelte es sich dann doch wieder um eine Überschußrechnung, die § 19 KStDV 1935 gerade vermeiden sollte. Die Substanzgewinne sind deshalb im Bestandsvergleich zu erfassen[62]. Bei einer derartigen Interpretation des § 16 KStDV wird die klare Trennung der Fragen "was sind Einkünfte?" und "wie werden Einkünfte ermittelt?", die § 6 I KStG enthält, nicht durchbrochen[63]. Zunächst muß gefragt werden, ob die buchführungspflichtige Körperschaft Einkünfte i.S.d. § 2 I EStG erzielt. Ist dies bejaht, wird der Gewinn durch Bestandsvergleich ermittelt, wobei die Substanzgewinne durch ihren Zusammenhang mit dem (fiktiven) Betriebsvermögen in die Gewinnberechnung eingehen.

62) Winter DStR 1971, 148; a.A. Birkholz BB 197o, 614.

63) Trennt man beide Ebenen (materiellen Inhalt der Tätigkeit und Einkunftsberechnung) so fällt es leicht zu begründen, weshalb eine buchführungspflichtige Körperschaft, die keine gewerbliche Tätigkeit ausübt, nicht Organträger i.S.d. § 7a ("gewerbliches Unternehmen") sein kann, obwohl sie gem. § 16 KStDV Einkünfte aus Gewerbebetrieb bezieht.

III. FOLGERUNGEN

Die Besonderheiten des Körperschaftsteuergesetzes beeinflussen die Anwendung des Typusbegriffes "Gewerbebetrieb" in mehrfacher Hinsicht. Zum einen scheiden die selbständige und nichtselbständige Arbeit als mögliche Gegentypen von vorneherein aus. Diese Betägigungsformen werden von dem körperschaftsteuerlichen Gewerbebegriff mit umfaßt. Zum anderen erfahren die praktisch wichtigen buchführungspflichtigen Körperschaften durch § 16 KStDV eine Sonderbehandlung. Nachdem an Hand des üblichen Verfahrens entschieden ist, ob eine Einkunft nach § 2 I EStG vorliegt, braucht eine Abgrenzung der Einkunftsarten untereinander nicht mehr stattzufinden. § 16 KStDV ordnet für alle dieselbe Rechtsfolge an.

§ 6: Die Betriebe gewerblicher Art (§ 1 I Ziff. 6 KStG)

I. DAS VERHÄLTNIS ZUM ALLGEMEINEN GEWERBEBEGRIFF UND ZUR SYSTEMATIK DES KÖRPERSCHAFTSTEUERGESETZES

§ 1 I Ziff. 6 KStG dient der gleichmäßigen Besteuerung aller Unternehmen, die sich privatwirtschaftlich betätigen, um so für öffentliche wie private Wettbewerbsteilnehmer gleiche rechtliche Wirtschaftsbedingungen zu schaffen[1]. Die Klosterbrauerei, der öffentliche Verkehrsbetrieb, die städtische Sparkasse, das Offizierskasino der Bundeswehr oder beispielsweise das gemeindliche Beerdigungsinstitut sollen mit der Körperschaftsteuer als Kostenfaktor ebenso kalkulieren müssen wie ihre privatrechtlich organisierten Konkurrenten. Deshalb hat das Körperschaftsteuergesetz 1934 "alle Betriebe der öffentlichen Hand der Körperschaftsteuer" unterworfen, "die das äußere Bild eines Gewerbebetriebes bieten"[2]. Die Wendung "Betriebe gewerblicher Art" dient daher der Anpassung des allgemeinen Gewerbebegriffs an die besonderen Verhältnisse des Staates als Unternehmer.

1) Vgl. Klein StuW 1967, 657 ff.

2) Vgl. die Begründung in RStBl 1935 S. 82.

Daraus ergibt sich zweierlei: Einerseits braucht es sich nicht unbedingt um einen Gewerbebetrieb, wie ihn die Privatwirtschaft kennt, zu handeln; ein Betrieb gewerblicher Art reicht aus. Andererseits fallen nicht alle Betriebe der öffentlichen Hand darunter, sondern nur die, die gewerblicher Art sind.

Um den körperschaftsteuerpflichtigen Bereich staatlicher Tätigkeit möglichst zweckmäßig zu erfassen[3], begeht der Gesetzgeber einen doppelten Systembruch. Zunächst erhebt er den Betrieb selbst, nicht die Körperschaft zum Steuersubjekt[4] und schafft dadurch innerhalb einer Personalsteuer eine Realsteuerenklave. Desweiteren regelt § 1 I Ziff. 6 KStG nicht nur die subjektive, sondern auch die objektive Steuerpflicht. Er erweitert nämlich für Körperschaften des öffentlichen Rechts den Einkünftekatalog der §§ 6 I KStG, 2 I EStG um die Einkunftsart "Einkünfte aus Betrieben gewerblicher Art". Diese Einkünfte werden so behandelt, wie diejenigen aus Gewerbebetrieb, da keine andere Einkunftsart des § 2 I EStG auf derartige Einnahmen paßt[5].

II. BEGRIFFSINHALT

Es muß sich zunächst um eine Betätigung gewerblicher Art, d.h. eine Tätigkeit, die sich bei einer natürlichen Person als gewerblich darstellte, handeln. Damit ist die Verbindung zum allgemeinen Gewerbebegriff des Körperschaftsteuergesetzes hergestellt. Betätigungsformen, die zur Land- und Forstwirtschaft oder zum privaten

3) Blümich/Klein § 1 Anm. 35 b (2).

4) Bisher allgemeine Meinung; vgl. nun aber BFH v. 13.3.1974, BStBl S. 391 (393) unter Änderung der bisherigen Rspr.

5) a.A. wohl Schultze-Schlutius (StuW 1940, 819), der bei der analogen Fragestellung zum Begriff des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes gem. § 4 I Ziff. 6 KStG Einkünfte aus § 22 Ziff. 3 EStG annimmt. Dagegen spricht nicht nur, daß § 22 EStG nach allgemeiner Ansicht keinen generalklauselartigen Auffangtatbestand enthält, sondern auch, daß die Rechtsfolgen (Überschußermittlung) für diese Fälle keine sachgerechte Regelung enthalten.

Lebensbereich gehören, scheiden aus[6]. Wenn eine Gemeinde etwa einen Obstanbaubetrieb unterhält oder eigene Gebäude vermietet, dann handelt es sich nicht um Tätigkeiten gewerblicher Art. Grenzfälle werden durch typologische Zuordnung entschieden. Wenn eine öffentlichrechtliche Körperschaft alte Akten oder sonstiges Altmaterial aus eigenen Beständen verkauft oder wenn sie eine Stelle zur Beschaffung des eigenen Materials unterhält, so soll kein Betrieb gewerblicher Art vorliegen[7]. Mit dem Merkmal der Nachhaltigkeit läßt sich dies nicht überzeugend begründen. In Wirklichkeit geht es um die Zuordnung, ob der Fiskus bei diesen Verkäufen eher einem Gewerbetreibenden (also einem Altmaterialienhändler) oder einem Steuerpflichtigen, der sich innerhalb seines privaten Lebenskreises betätigt, ähnelt. Da es an der Veräußerungsabsicht bei der Anschaffung der Gegenstände fehlt, mangelt es an einem wichtigen Merkmal im Bild des Händlers. Es wird hier vielmehr die eigene Nutzung des Materials eingeleitet oder beendet. Die Merkmale, die bei einer natürlichen Person den privaten Lebensbereich kennzeichnen und hier entsprechend herangezogen werden können, stehen im Vordergrund[8].

Um eine ebenfalls typologische Argumentation handelt es sich, wenn als Voraussetzung eines Betriebes gewerblicher Art eine Tätigkeit "von einigem wirtschaftlichem Gewicht" gefordert wird[9]. Die Unsicherheit bei der Einordnung dieses Merkmals spiegelt sich darin wider, daß es bisweilen

6) Die Einkunftsarten der selbständigen und nichtselbständigen Arbeit kommen für nicht natürliche Personen ohnehin nicht in Frage; vgl. oben nach Fn. 4 und 7.

7) Mirre/Dreutter § 1 Anm. 24 a (S. 44); Blümich/Klein § 1 Anm. 36 b.

8) Dabei ist aber die enge Verknüpfung mit dem Merkmal der Selbständigkeit zu beachten. Die obige Argumentation gilt nur für die Fälle, in denen die Beschaffungs- oder Abgabestelle nicht selbständig ist. Hebt sie sich dagegen wirtschaftlich und organisatorisch von der Behörde ab und tritt ihr insoweit wie ein Privatunternehmer gegenüber, kann man sehr wohl von einer Veräußerungsabsicht bei der Anschaffung der Gegenstände sprechen. Als besonderes Indiz für die Selbständigkeit kann in diesem Falle die Art und Weise der Abrechnung dienen.

9) RFH v. 22.1o.1929, RStBl S. 666; v. 9.12.1932, RStBl 1933 S. 53; v. 7.2.1939, RStBl S. 449; BFH v. 26.2.1957, BStBl S. 146; v. 24. 1o.1961, BStBl S. 552.

unter dem Aspekt der Selbständigkeit[10], dem der Nachhaltigkeit[11] oder als eigener Gesichtspunkt[12] geprüft wird. Das "wirtschaftliche Gewicht" spielt sowohl bei der grundsätzlichen Zuordnung der Tätigkeit als auch bei der Prüfung der Selbständigkeit eine Rolle. Je bedeutsamer die wirtschaftliche Tätigkeit ist, desto eher wird sie den privaten Bereich verlassen und gewerblichen Charakter annehmen; desto eher wird diese Art der Tätigkeit aber auch innerhalb einer öffentlichrechtlichen Körperschaft als eigenständig abgrenzbare Sphäre, also als selbständiger Arbeitsbereich erkennbar[13]. Eine Tätigkeit von einigem wirtschaftlichen Gewicht liegt vor, wenn sie einer natürlichen Person eine - wenn auch bescheidene - Existenzmöglichkeit gewährte. Der Bundesfinanzhof bejaht dies bei einem durchschnittlichen Jahresgewinn von 2.000 DM [14]. Zwei Gesichtspunkte sind dabei allerdings hervorzuheben: Zum einen sagt nicht nur der Jahresgewinn etwas über das wirtschaftliche Gewicht einer Tätigkeit aus. So wird zu Recht teilweise auf den erzielten Umsatz oder andere Aspekte des Einzelfalles abgestellt[15]. Zum anderen ist das Merkmal nicht conditio sine qua non für die Bejahung eines Betriebes gewerblicher Art. Wenn die Klostermetzgerei nach der Eröffnung eines Ladenlokals, der Eintragung ins Handelsregister und der gewerbepolizeilichen Genehmigung den Verkauf bereits nach einer Woche aus irgendwelchen Gründen wieder einstellt, so handelt es sich um einen Betrieb gewerblicher Art, selbst wenn noch keine Gewinne und nur relativ geringe Umsätze erzielt wurden. Überdies kann der Aspekt auch außerhalb des Körperschaftsteuerrechtes Anwendung finden, z.B. bei der Prüfung der Einkommensteuerpflicht eines Angestellten der amerikanischen Streitkräfte, der

10) Flockermann DStZA 1967, 186.

11) Herrmann/Heuer § 1 KStG Anm. 33.

12) Blümich/Klein § 1 Anm. 36 e.

13) Zur Selbständigkeit vgl. unten bei Fn. 17.

14) v. 24.10.1961, BStBl S. 552.

15) RFH v. 7.2.1939, RStBl S. 459; Flockermann DStZA 1967, 186; vgl. auch den Erlaß des Finanzministers von Niedersachsen v. 5.8.1975, DB 1975, 1677.

in seiner Freizeit auf dem Kasernengelände Coca-Cola-Flaschen sammelt, sie zurückgibt und dadurch in einem Jahr 9.000 DM erlöst[16]. Die Tatsache, daß Gewinne erzielt werden, die eine - wenn auch bescheidene - Existenzmöglichkeit bieten, sprechen für ein gewerbliches Verhalten.

Hat man so festgestellt, daß es sich um eine Tätigkeit handelt, die ihrer Art nach bei einer Privatperson gewerblich wäre, muß den Besonderheiten des Staates als Gewerbetreibendem Rechnung getragen werden. Im Einkommensteuergesetz hat sich das Merkmal der Selbständigkeit als positiv formulierte Einkunftsart der nichtselbständigen Arbeit entpuppt. Da bei Körperschaften eine nichtselbständige Arbeit nicht in Frage kommt, und die hoheitlichen Gewerbebetriebe, die durch die öffentlichen Haushalte abgesichert sind[17], nicht auf eigene Rechnung und Gefahr handeln, hat das Merkmal hier eine ganz andere Funktion. Es soll den Betrieb gewerblicher Art innerhalb der öffentlichrechtlichen Körperschaft so individualisieren, daß er als eigenständiges Steuersubjekt der Einkommensermittlung zugänglich ist. Deshalb genügt es, wenn die Tätigkeit organisatorisch eine "gewisse", "wirtschaftliche"[18] Selbständigkeit aufweist.

Auch bei der Gewinnabsicht (im weiteren Sinne) sind Abstriche nötig, da ein Hoheitsträger auch bei privatrechtlichem Handeln oft im Gemeininteresse und nicht zum eigenen Vorteil tätig wird. Es reicht deshalb die Absicht zur Einnahmenerzielung aus.

16) Vgl. oben § 2 bei Fn.103.

17) Sehr klar: RFH v. 17.6.1930, RStBl S. 466 (467): "Die Schwierigkeit des Problems liegt vorzugsweise darin, daß der Gesetzgeber ... die Betriebe der öffentlichen Körperschaften durch Fiktion zu selbständigen Steuerträgern hat machen müssen, obwohl die Betriebe nicht selbständig waren und auch heute nicht selbständig sind... Der Betrieb einer Körperschaft öffentlichen Rechtes wird von der Körperschaft völlig beherrscht"; ebenso: Herrmann/Heuer § 1 KStG Anm. 59, 59 a.

18) RFH v. 25.7.1933, RStBl S. 1060; § 1 II KStDV.

Aus dem Gedanken der Gleichstellung der staatlichen mit den privaten Gewerbebetrieben folgt, daß die hoheitliche Tätigkeit nicht zu einem Betrieb gewerblicher Art führen kann. Hoheitliches Handeln beruht auf der Staatsgewalt und dient unmittelbar staatlichen Zwecken. Natürliche Personen können daher solche Tätigkeiten nicht oder nicht in derselben Weise ausüben[19]. Enthält die Betätigung hoheitliche wie private Elemente (wie z.B. Universitätsklinik[20]), entscheidet der Aspekt, der im Gesamtbild der Tätigkeit überwiegt[21].

Der Begriff "Betriebe gewerblicher Art" ist überwiegend typologisch geprägt. Er trägt durch den - gegenüber dem allgemeinen Gewerbebegriff - besonderen Inhalt der Merkmale "Gewinnabsicht" und "Selbständigkeit" sowie durch den Ausschluß der hoheitlichen Tätigkeit den Besonderheiten des Staates als Gewerbetreibendem Rechnung.

19) Lenski/Steinberg § 2 Anm. 141 (S. 348 a, 352); vielfach wird der hoheitliche Bereich als Privatsphäre des Staates bezeichnet, z.B.: Flockermann DStZA 1967, 185; Hartmann/Metzenmacher E § 2 Tz 31.

20) Vgl. dazu die Kontroverse zwischen Knies (UStR 1969, 24 ff., 153 f.) und Strate (UStR 1969, 152 f.).

21) Vgl. dazu die Ausführungen über den vereinfachten Typenvergleich oben § 2 nach Fn. 95.

DRITTER TEIL:
DER GEWERBEBEGRIFF DES GEWERBESTEUERGESETZES

Die Gewerbesteuer belastet als Realsteuer den Gewerbebetrieb als solchen. Der Rechtsträger des Gewerbebetriebes spielt erst in zweiter Linie als Steuerschuldner eine Rolle. Eine Ausnahme von diesem Grundsatz des § 2 I GewStG enthalten die Abs. II und III, die bei bestimmten Rechtsträgern bzw. einer bestimmten Betätigungsform durch bestimmte Rechtsträger einen Gewerbebetrieb fingieren. Dem Gewerbesteuergesetz liegt daher im wesentlichen ein dreifacher Gewerbebegriff zugrunde.

§ 7: Der Gewerbebetrieb kraft gewerblicher Tätigkeit (§ 2 I GewStG)

Der Gewerbebegriff des § 2 I GewStG entspricht dem des Einkommensteuergesetzes, das kurioserweise seinerseits mangels näherer gesetzlicher Regelung wieder aus § 1 GewStDV heraus interpretiert wird. Der Gewerbebegriff kraft gewerblicher Tätigkeit gilt nicht nur für die Betriebe natürlicher Personen, sondern auch für diejenigen der Personengesellschaften, der Körperschaften nach § 2 III GewStG und die der Hoheitsträger. Für die Gewerbebetriebe der Hoheitsträger gelten z.T. die Besonderheiten, die auch die "Betriebe gewerblicher Art" des § 1 I Ziff. 6 KStG auszeichnen. Die sog. Regie- oder Eigenbetriebe der öffentlichen Hand müssen über eine gewisse, wirtschaftliche Verselbständigung verfügen, da es eine Selbständigkeit im strengen Sinne bei ihnen nicht geben kann[1]. Mit analoger Begründung wie im Körperschaftsteuerrecht scheiden Betriebe

1) Vgl. oben § 6 bei Fn. 17.

mit überwiegend hoheitlicher Betätigung als mögliche Gewerbebetriebe aus[2]. Dagegen muß im Gewerbesteuerrecht eine Gewinnabsicht (im weiteren Sinne) vorhanden sein; auch der staatliche Gewerbebetrieb muß - wie das Privatunternehmen - nach Vermögensüberschüssen und nicht etwa nur nach Kostendeckung streben.

§ 8: Der Gewerbebetrieb kraft Rechtsform (§ 2 II GewStG)

Falls der Rechtsträger nur einer einzigen Tätigkeit nachgeht, dann besteht ein wichtiger Unterschied zwischen Ziff. 1 und 2 des § 2 II GewStG. Aus dem Hinweis auf die Unternehmereigenschaft der Gesellschafter folgt, daß die Tätigkeit einer Personengesellschaft oder einer anderen Mitunternehmergemeinschaft nur dann ein Gewerbebetrieb darstellt, wenn die allgemeinen Gewerbevoraussetzungen i.S.d. § 2 I GewStG vorliegen[1]. Dagegen wird in Ziff. 2 allein auf die Rechtsform abgestellt. Die Vorschrift fingiert - unabhängig vom tatsächlichen Tätigkeitsinhalt - eine gewerbliche Betätigung der entsprechenden Körperschaften.

Wenn eine Mitunternehmergemeinschaft mehreren Betätigungen nachgeht, von denen eine unstreitig gewerblich ist, so wirkt sich dies gemäß § 2 II GewStG ("... stets und in vollem Umfang ...") auf ihren gesamten Tätigkeitsbereich aus. Unterhält beispielsweise eine Personengesellschaft einen landwirtschaftlichen Betrieb und außerdem eine Zuckerfabrik, die keinen Nebenbetrieb zur Landwirtschaft darstellt, bilden beide Tätigkeiten einen einheitlichen Gewerbebetrieb[2]. Die Gewerbefiktion erfaßt die gesamte Tätigkeit. Sie verbindet nicht nur mehrere gewerbliche und

2) Vgl. § 6 nach Fn. 18; im Gewerbesteuergesetz wird der Ausschluß der Hoheitsbetriebe oft mit der fehlenden Gewinnabsicht begründet (z.B. Lenski/Steinberg § 2 Anm. 241; Blümich/Boyens § 2 Anm. 27 m.Nw.). Ein Vergleich mit § 1 I Ziff. 6 KStG zeigt, daß dies nicht den Kern der Sache trifft. Auch aus dem Objektsbereich des § 1 I Ziff. 6 KStG scheidet die hoheitliche Tätigkeit aus, obwohl die Vorschrift keine Gewinnabsicht voraussetzt.

1) Herrmann/Heuer § 15 EStG Anm. 27 b m.Nw.

2) Beispiel bei Lenski/Steinberg § 2 Anm. 11 (S. 16 a f.).

nicht gewerbliche Einkunftsformen zu einem einheitlichen Gewerbebetrieb, sondern verleibt dem gewerblichen Bereich auch Einnahmen ein, die ansonsten nicht vom Katalog des § 2 I EStG erfaßt werden (z.B. Erbschaften,Spielgewinne usw.)

§ 9: Der Gewerbebetrieb kraft wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs (§ 2 III GewStG)

I. ZWECK UND BEGRIFFSSTRUKTUR

Ebenso wie die "Betriebe gewerblicher Art" gemäß § 1 I Ziff. 6 KStG wurde auch § 2 III GewStG aus Gründen steuerlicher Gleichbehandlung geschaffen. Die Körperschaften des § 2 III GewStG sollen Gewerbesteuer zahlen, wenn sie mit einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zu anderen Steuerpflichtigen in Wettbewerb treten[1]. § 8 GewStDV umschreibt den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb als "selbständige nachhaltige Tätigkeit, durch die Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden und die über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgeht". Bereits die konturenlosen Merkmale der Nachhaltigkeit und des Nichtvorliegens einer Vermögensverwaltung zeigen, daß es sich hier nicht um eine klassenbegriffliche Aufzählung einer festliegenden Zahl von Definitionsmerkmalen, sondern um eine typologische Beschreibung handelt[2]. Die festen Eckpfeiler des Typusbegriffes müssen sich aus der Lebenswirklichkeit und der rechtlichen Gestaltung ergeben.

1) Lenski/Steinberg § 2 Anm. 129 (S. 319 f.); vgl. auch bereits Schultze-Schlutius StuW 1938, 949 ff. und Binder InduSt. 1940, 97 ff.

2) Lenski/Steinberg § 2 Anm. 132 (S. 326): "Der Begriff ... ist in § 8 Abs. 1 GewStDV umschrieben"; Schultze-Schlutius StuW 1938, 968: "Im Grunde genommen, führt jedoch auch die erläuternde Begriffsbestimmung, zu der ich gekommen bin, nur zu einer Verlagerung der Fragestellung; und zwar insoweit als immer noch im einzelnen Fall zu fragen bleibt, ob die Tätigkeit, die zur Erörterung steht, geeignet ist, die Grundlage einer selbständigen Erwerbstätigkeit zu bilden. Ich glaube auch kaum, daß sich der an sich begreifliche Wunsch der Praxis [nach einer augenfälligeren Begriffsbestimmung] verwirklichen läßt. Das heutige Leben ist zu vielgestaltig dazu".

II. BEGRIFFSINHALT

Auf Anhieb lassen sich eine Reihe von Betätigungsformen aus dem Begriff ausschließen. § 2 III GewStG nimmt ausdrücklich die Land- und Forstwirtschaft aus[3]. § 8 GewStDV stellt klar, daß auch in einer Vermögensverwaltung kein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb liegen kann[4]. Wenn § 8 GewStDV von der Vermögensverwaltung spricht, ist damit nicht nur die Vermögensnutzung gemeint. Allgemein werden nämlich Tätigkeiten als mögliche Vermögensverwaltung geprüft, die mit der Vermögensnutzung nichts zu tun haben (z.B. die Tätigkeit eines Femdenverkehrs- oder Siedlervereins; Erhebung von Kartengelder oder ärztlichen Honoraren; Betrieb einer Kantine oder Druckerei)[5]. Die Vermögensverwaltung steht deshalb nur als pars pro toto für den gesamten privaten Lebensbereich, der bei Körperschaften zwar häufiger in Form der Vermögensverwaltung vorkommt, aber durchaus auch in sonstiger Weise in Erscheinung treten kann (z.B. gelegentliche Vermittlungen). Eine selbständige oder nichtselbständige Arbeit scheidet von vorneherein aus, da diese Tätigkeiten den natürlichen Personen vorbehalten sind[6]. Aus § 8 I GewDV ergibt sich der Unterschied zum Gewerbebetriebsbegriff des § 2 I GewStG: Es ist keine Gewinnabsicht erforderlich, sondern es genügt,wenn "Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile" erzielt werden. Es reicht also aus, wenn lediglich eine Kostendeckung angestrebt wird.

3) Man mag darüber streiten, ob der Begriff die Land- und Forstwirtschaft ohnehin nicht umfaßt und die ausdrückliche Herausnahme deshalb nur der Klarstellung dient (so Binder InduSt. 1940, 99) oder ob ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb auch in einer landwirtschaftlichen Betätigung liegen kann und § 2 III eine Ausnahme davon macht (so Schultze-Schlutius StuW 1940, 807 ff. 822 und die heute h.M., vgl. etwa Lenski/Steinberg § 2 Anm. 132 [S. 326]). Die Abgrenzungsproblematik bleibt letztlich gleich.

4) Lenski/Steinberg § 2 Anm. 133 (unter Hinweis auf § 8 I GewStDV); Blümich/Klein § 2 Anm. 63 (unter Hinweis auf § 8 II GewStDV); Schultze-Schlutius StuW 1938, 977 f.; a.A. Friedrich InduSt. 1936, 226.

5) Blümich/Klein § 2 Anm. 63 (2) und (3); Lenski/Steinberg § 2 Anm. 133; Müthling § 2 Anm. 12 jeweils m.Nw.; sowie Abschn. 18 V GewStR.

6) Vgl. § 5 nach Fn. 4 und 7.

Der Begriffsinhalt lehnt sich somit deutlich an das System der Gegentypen des § 2 I EStG an. Man prüft zunächst, ob die Körperschaft mit Gewinnabsicht handelt. Ist dies der Fall, kommt nur ein Gewerbebetrieb nach § 2 I GewStG in Frage. Ist dies nicht der Fall, wird an Hand der Gegenbegriffe der Land- und Forstwirtschaft und der privaten Lebensführung ermittelt, ob ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vorliegt. Dies ist zu bejahen, wenn es sich - wäre eine Gewinnabsicht vorhanden - um eine gewerbliche Tätigkeit handelte[7]. Die Parallele zu den Betrieben gewerblicher Art nach § 1 I Ziff. 6 KStG ist unverkennbar[8]. Während diese den Gewerbebegriff an die besondere Situation der Hoheitsträger als gewerbliche Unternehmer anpaßt, übernimmt der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb in § 2 III GewStG diese Funktion für die Vereine[9].

§ 10: Die Arbeitsgemeinschaften (§ 2 a GewStG)

§ 2 a GewStG enthält keinen eigenen Gewerbebegriff. Er ist eine Vereinfachungsvorschrift, die die Schwierigkeiten einer selbständigen Besteuerung wenigstens bei den Arbeitsgemeinschaften verhindert, die nur einen einzigen Auftrag innerhalb von drei Jahren erfüllen sollen[1]. Ansonsten gilt § 2 II Ziff. 1 GewStG.

7) Lenski/Steinberg § 2 Anm. 129: "Die Gleichstellung ... ist gerechtfertigt, weil die bezeichneten Rechtsgebilde ... mit Gewerbetreibenden in Wettbewerb treten, deren gewerbliche Tätigkeit dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb entspricht".

8) Dennoch bestehen Unterschiede: Bei Betrieben gewerblicher Art muß die Einnahmenerzielung subjektiv determiniert sein (§ 1 I KStDV: "Zur Erzielung von Einnahmen"; § 8 I GewStDV: "... Tätigkeit, durch die Einnahmen ... erzielt werden ..."); auch ein Gewerbebetrieb ist ein Betrieb gewerblicher Art gem. § 1 I Ziff. 6 KStG, während er nicht unter § 2 III sondern § 2 I GewStG fällt; § 1 I Ziff. 6, 2. Halbsatz KStG bezieht einen Teilbereich der privaten Lebensführung (Verpachtung eines Betriebes gewerblicher Art) in den Begriff ein.

9) Binder InduSt. 1940, 99.

1) Lenski/Steinberg § 2 a Anm. 1; Wihtol § 2 a Anm. 1.

§ 11: Der Gewerbebegriff außerhalb des § 2 GewStG

Grundsätzlich ist der Gewerbebegriff des § 2 GewStG für das gesamte Gewerbesteuerrecht maßgebend. Es bestehen jedoch einige Ausnahmen. § 12 I GewStG verwendet den Begriff "gewerblicher Betrieb" ausdrücklich im Sinne des Bewertungsgesetzes und nimmt damit auch auf dessen Gewerbebegriff Bezug[1]. § 35 a II GewStG verweist zur Erläuterung des Reisegewerbes auf die Gewerbeordnung. Deshalb weicht der Begriff des Reisegewerbes vom Gewerbebegriff des § 2 I GewStG zumindest insoweit ab, als er nur bei erlaubter Betätigung in Betracht kommt.

1) Vgl. dazu §§ 15-17; zu Unstimmigkeiten, die diese Verweisung früher zur Folge hatte, vgl. Schultze-Schlutius StuW 1940, 981 ff.; Radau FR 1962, 493 f.

VIERTER TEIL:
DER GEWERBEBEGRIFF DES UMSATZSTEUERGESETZES

§ 12: Die "gewerbliche oder berufliche Tätigkeit" (§ 2 I UStG)

Diese Wendung scheint zunächst keine Probleme aufzuwerfen, weil sie im Gesetz erläutert wird (§ 2 I Satz 3 UStG). Bei näherem Hinsehen ergeben sich aber eine Reihe von Unklarheiten. Warum wird in § 2 I Satz 1 UStG die Selbständigkeit ausdrücklich erwähnt? Gibt es auch unselbständige gewerbliche Tätigkeiten, handelt es sich um eine bloße Klarstellung oder bezieht sich das Adjektiv "selbständig" nur auf die "berufliche Tätigkeit"? Damit verbindet sich die weitere Frage, in welchem Verhältnis das Begriffspaar zueinander steht. Muß jeweils getrennt geprüft werden, ob eine Tätigkeit entweder gewerblich oder beruflich ist? Ist die Wendung im Hinblick auf § 2 I Satz 3 UStG vielleicht völlig überflüssig und wäre nicht rationeller zu definieren: "Unternehmer ist, wer eine nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen selbständig ausübt"? Unklar ist auch der Bezugspunkt der Nachhaltigkeit: Müssen die Tätigkeiten des Steuerpflichtigen, seine Leistungen oder die Absicht der Einnahmenerzielung nachhaltig sein? Der Versuch einer Beantwortung der Fragen macht eine Beschäftigung mit der Funktion der "gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit" in § 2 I UStG erforderlich.

I. DIE FUNKTION DER "GEWERBLICHEN ODER BERUFLICHEN TÄTIGKEIT" IN § 2 I UStG

Das Verständnis des § 2 I UStG setzt einen Blick auf seine geschichtliche Entwicklung voraus. Das Begriffspaar der "gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit" taucht erstmals in § 1 Ziff. 1 UStG 1919 auf[1]. Es verdankt seine

1) RGBl S. 2157.

Entstehung der gesetzgeberischen Unentschlossenheit bei der Erfassung der freien Berufe. Während der Entwurf des § 1 UStG 1918 an die "geschäftliche oder berufliche Tätigkeit" anknüpfte, änderte der Ausschuß die Vorschrift ab ("gewerbliche Tätigkeit"), weil die Leistungen der Freiberufler nicht umsatzsteuerpflichtig sein sollten. 1919 war es umgekehrt. Der Entwurf wollte an § 1 UStG 1918 ("gewerbliche Tätigkeit") nichts ändern. Der Ausschuß unterwarf aber nun wegen der Finanznot des Reiches auch die freien Berufe der Umsatzsteuerpflicht. Er griff deshalb auf die Konzeption von 1918 zurück, ohne allerdings den damaligen Formulierungsvorschlag zu wählen, um die zwischenzeitlich weite Auslegung des Gewerbebegriffes nicht in Frage zu stellen. Die neuerliche Erweiterung wurde durch den Zusatz des Adjektivs "beruflich" kenntlich gemacht. Umsatzsteuerpflichtig waren somit die Leistungen,"die jemand innerhalb der von ihm selbständig ausgeübten gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit im Inland gegen Entgelt ausführt"[2]. Erst durch das Umsatzsteuergesetz 1934 erhielt § 2 I UStG sein heutiges Aussehen[3]. Obwohl der Gesetzgeber inhaltlich an den § 1 Ziff. 1 UStG 1932 anknüpfen wollte[4], hat sich für die Bedeutung des Begriffspaares "berufliche oder gewerbliche Tätigkeit" doch eine wichtige Änderung ergeben. Während bis zu diesem Zeitpunkt die "gewerbliche oder berufliche Tätigkeit" im wesentlichen die subjektive Steuerpflicht festlegte[5], ist nun der Begriff des Unternehmers maßgebend[6]. Die "gewerbliche oder berufliche Tätigkeit" ist nur noch eines neben mehreren Definitionsmerk-

2) § 1 Ziff. 1 UStG 1919 (kStBl S. 2157); 1926 (RStBl S. 218); 1932 (RStBl S. 39).

3) RGBl S. 942.

4) RStBl 1934 S. 1550: "§ 2 bringt im unmittelbaren Anschluß an § 1 die Begriffsbestimmung des Unternehmers".

5) Die Selbständigkeit und Entgeltlichkeit können zu diesem Zeitpunkt noch als Klarstellungen zu dem Begriffspaar angesehen werden; vgl. Scholz § 1 Anm. 9: "Die Entgeltlichkeit ist ein notwendiges Erfordernis der Gewerblichkeit ..."; ders. § 1 Anm. 14: "auch dem Gewerbebegriff des WUStG wohnte das Merkmal der Selbständigkeit stillschweigend inne..."; Lindemann § 1 Anm. 1 I A (S. 20) zum Begriff der gewerblichen Tätigkeit: "Es genügt eine selbständige, in entgeltlichen Lieferungen... bestehende Tätigkeit, die auf eine gewisse Dauer berechnet ist...".

6) Vgl. Popitz § 1 Anm. B I 3, der diese Entwicklung vorbereitete.

malen des übergeordneten Unternehmerbegriffes. Da die "gewerbliche oder berufliche Tätigkeit" in § 2 I Satz 3 UStG erläutert wird, hätte dem Unternehmerbegriff eigentlich auch folgende Form gegeben werden können: "Unternehmer ist, wer eine nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen selbständig ausübt"[7]. Dennoch wurde die Wendung beibehalten, "weil die gewerbliche Tätigkeit den hauptsächlichsten Gegenstand der Besteuerung bildet. Die besondere Erwähnung der beruflichen Tätigkeit weist darauf hin, daß die in Betracht kommende Tätigkeit weiter reicht als die gewerbliche Tätigkeit im Sinn des allgemeinen Sprachgebrauchs. Im übrigen läßt Satz 3 keine Zweifel, daß jede Art von Tätigkeit Unternehmertätigkeit sein kann"[8]. Daraus geht hervor, daß der Gesetzgeber den Begriff der Nachhaltigkeit nicht als so klar ansah, daß er ohne weiteres auf die "gewerbliche oder berufliche Tätigkeit" hätte verzichten können. Zwar soll die Nachhaltigkeit definieren, was gewerblich oder beruflich ist; der Begriff ist aber so wenig festgelegt, daß umgekehrt die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit zu seiner Klarstellung herangezogen werden muß[9]. So wurde bei den Arbeitsgemeinschaften im Baugewerbe die Unternehmereigenschaft ohne Prüfung der Nachhaltigkeit bejaht, weil deren Tätigkeiten "typisch gewerblich" seien[10].

Damit ergeben sich für das Verständnis der "gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit" folgende Konsequenzen. Die Unterscheidung der beiden Adjektive "gewerblich" und "beruflich" in § 2 I UStG ist überflüssig. Sie dehnen die subjektive Steuerpflicht möglichst weit aus und stellen klar, daß jede Betätigungsart, die über den privaten Bereich hinausgeht, unternehmerisch ist. Wie aus § 2 II UStG hervorgeht, ist die Selbständigkeit ein eigenständiges

7) BFH v. 27.7.1972, BStBl S. 810 (811); Plückebaum/Malitzky §§ 1-3 Tz 44; Schlüter JuS 1973, 18; Hartmann/Metzenmacher E § 2 Tz 271; Felix/Benda § 2 Rdn. 16.

8) Begründung zu § 2 UStG 1934, RStBl S. 1550.

9) a.A. Felix UStR 1958, 5 unter Berufung auf den Wortlaut.

10) BFH v. 10.5.1961, HFR 1962, 45; Plückebaum/Malitzky §§ 1-3 Tz 804 m.Nw.

Unternehmermerkmal, das von der gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit unabhängig ist. Die "berufliche oder gewerbliche Tätigkeit" korrespondiert mit dem Merkmal der Nachhaltigkeit. Gewerblich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Einnahmenerzielung. Jedoch erläutert der Gewerbebegriff seinerseits den der Nachhaltigkeit. Die "gewerbliche oder berufliche Tätigkeit" ist so gesehen nicht nur ein überflüssiges "historisches Relikt"[11], sondern ein eigener Faktor beim Verständnis des Unternehmerbegriffes.

II. DIE BEGRIFFLICHE STRUKTUR DES GEWERBEBEGRIFFES

Das Merkmal der "gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit" soll alle Leistungen, die der Steuerpflichtige innerhalb seiner Privatsphäre erbringt, aus dem Unternehmerbegriff ausschließen[12]. Nach der gesetzlichen Primärwertung ist die Nachhaltigkeit also immer gegeben, "wenn sich jemand durch eine gewerbliche, außerhalb seiner Privatsphäre liegenden Betätigung am Wirtschaftsleben beteiligt"[13]. Falls es gelungen ist, diese Primärwertung durch eine Sekundärwertung auf eine Anzahl unverzichtbarer Merkmale zurückzuführen, gehört die "gewerbliche oder berufliche Tätigkeit" zu den Klassenbegriffen. Orientiert sich die Zuordnung eines Sachverhaltes dagegen mittels einer Vielzahl von verzichtbaren Merkmalen unterschiedlicher Ausprägungsstärke an der gesetzlichen Primärwertung, handelt es sich um einen Typusbegriff[14].

Mit der Umschreibung der Nachhaltigkeit als der Vornahme "tatsächlich mehrerer Handlungen unter Ausnutzung derselben Gelegenheit oder desselben dauernden

11) Hartmann/Metzenmacher E § 2 Tz 271.

12) BFH v. 1o.5.1961, HFR 1962, 45; Popitz § 1 Anm. B I 2 (S. 292), Anm. B III 2 a: "... bleibt nur eine negative Abgrenzung übrig. Sie geht dahin, daß der Plan des Unternehmens die Sphäre des Eigenlebens überschreiten muß"; Anmerkung B III 2 b: "Im übrigen spielt...in die Abgrenzung zwischen Eigenleben und gewerblicher Tätigkeit stark die Frage der Nachhaltigkeit hinein"; Scholz § 1 Anm. 1, 13; Sölch/Ringleb § 2 Bem. 5o.

13) Plückebaum/Malitzky §§ 1-3 Tz 51/2.

14) Vgl. dazu § 1 nach Fn. 19.

Verhältnisses"[15] kann ein Großteil der Fälle erfaßt werden. Dies liegt an dem ohnehin weiten Einzugsbereich, den die Umsatzsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer hat. In Fällen, in denen die subjektive Steuerpflicht nicht wegen der ständigen intensiven Teilnahme am Wirtschaftsleben offen zutage liegt, läßt die Anwendung dieser Formel zahlreiche Fragen offen. Was ist unter einer "Handlung" zu verstehen: Sind Handlungen nur die Lieferungen und Leistungen i.S.d. § 3 UStG oder kommt auch die Tätigkeit, die zu einer Lieferung oder Leistung führt, als "Handlung" in Betracht? Kann also ein Steuerpflichtiger, der nur eine einzige Leistung (z.B. Bau einer Brücke) erbringt, deshalb nachhaltig tätig sein, weil er diese eine Leistung durch eine umfangreiche sonstige Tätigkeit (z.B. Ankauf von Baumaterial, Einstellung von Arbeitskräften usw.) erbringt? Was bedeutet "mehrere": Ist es rein grammatisch (mehr als zwei) zu deuten oder spielen noch andere Gesichtspunkte eine Rolle? Was ist "dieselbe Gelegenheit oder dasselbe dauernde Verhältnis": Reicht es bereits aus, wenn jemand zu Erwerbszwecken einzelne, völlig unterschiedliche Handlungen vornimmt?

Die Untersuchung einiger Problemfälle soll zeigen, wie die Praxis der Rechtsanwendung diese Fragen beantwortet. Wenn jemand eine Fideikommißpflegschaft ausübt[16], ein Testament vollstreckt[17], ein Buch herausgibt[18] oder eine Erfindung macht und verkauft[19], sei er nicht nachhaltig tätig. Unabhängig davon, ob die Tätigkeiten umfangreich und lang andauernd seien, ob das Geld auf einmal oder in Raten gezahlt werde, gehe es jeweils um eine "einmalige Handlung"[20], die "ihrer Natur nach eine einmalige Leistung"[21] darstelle, die erst dann nachhaltig sei, wenn

15) Plückebaum/Malitzky §§ 1-3 Tz 49; Schlüter JuS 1973, 19 m.Nw.

16) RFHE 24, 114.

17) RFH v. 17.10.1941, RStBl 1942 S. 13.

18) RFH v. 12.5.1939, RStBl S. 926.

19) BFH v. 26.4.1962, BStBl S. 264.

20) RFHE 24, 114 (115).

21) RFH v. 12.5.1939, RStBl S. 926 (927).

"die Tätigkeit selbst wiederholt ausgeübt"[22] werde. Nicht die Tätigkeit, sondern erst die Umsätze (Lieferungen und sonstige Leistungen) führten zur Umsatzbesteuerung[23]. Augenscheinlich sollen also die Zahl der getätigten Umsatzgeschäfte, nicht die Art der Tätigkeit, die den Leistungen zugrundeliegt, entscheiden. Im Gegensatz dazu steht die Rechtsprechung zur Unternehmereigenschaft der (echten) Arbeitsgemeinschaften im Baugewerbe. Die Arbeitsgemeinschaften, die zur Durchführung eines einzigen Auftrages gegründet werden, erbringen nur eine Leistung. Dennoch seien sie Unternehmer, weil sie "eine Tätigkeit, die in den gewerblichen Sektor fällt, also typisch gewerblich ist"[24], ausübten. Danach kommt es also nicht auf die Zahl der Leistungen an, sondern auf die Art und Weise, wie diese erbracht werden. Der Widerspruch läßt sich nicht dadurch überspielen, daß in der ersten Fallgruppe (Fideikommißpflegschaft usw.) die Teilnahme am Wirtschaftsverkehr bei der Leistungserstellung geleugnet[25], oder im Falle der Arbeitsgemeinschaften, die eine einzige Leistung erbringen, die Nachhaltigkeit im Hinblick auf die bezogenen Leistungen bejaht wird[26]. Selbst wenn man dies als richtig unterstellt, dann bliebe die Frage zu beantworten, warum gerade bei einer typisch gewerblichen Betätigung das Verhalten vor der Leistungserbringung ausschlaggebend sein soll, während dies bei typisch freiberuflicher Tätigkeit (Schriftsteller, Testamentsvollstrecker, Erfinder) nicht der Fall sein soll. Eine weitere Unstimmigkeit ergibt sich in diesem Zusammenhang mit den Fällen der endgültig einmaligen Handlungen: Ein Steuerpflichtiger will beispielsweise Autohändler werden. Nachdem er ein Auto verkauft hat, gibt er auf. Ein Assessor hat sich als Anwalt zugelassen. Nach der ersten Beratung beschließt er, Richter zu werden. Ein Steuerpflichtiger

22) RFH v. 17.1o.1941, RStBl 1942 S. 13.

23) BFH v. 26.4.1962, BStBl S. 264.

24) BFH v. 1o.5.1961, HFR 1962, 45; Plückebaum/Malitzky §§ 1-3 Tz 8o4 m.Nw.

25) Wauer BB 1957, 961 f.

26) Felix UStR 1958, 5.

eröffnet eine Boutique. Nach dem Verkauf des ersten Kleidungsstückes brennt das Ladenlokal aus. Der Verkauf wird endgültig eingestellt. In allen diesen Fällen soll eine Nachhaltigkeit vorliegen, weil der Steuerpflichtige mit Wiederholungsabsicht gehandelt habe[27]. Wie kommt es, daß die Wiederholungsabsicht eine endgültig einmalige Handlung zu einer nachhaltigen und damit der Sache nach mehrmaligen machen kann? Warum wird nicht auf die Anzahl der Leistungen bzw. die Tätigkeit, die der Leistung zugrundeliegt, abgestellt? Außerdem besteht ein Widerspruch zu dem Fall, in dem ein Privatmann seinen Gebrauchtwagen bei der Anschaffung seines neuen Autos verkauft. Hier wird die Nachhaltigkeit verneint, weil es sich nur um ein gelegentliches Tätigwerden in längeren Zeitabständen handele. Hat aber nicht auch der private Autoverkäufer die Absicht, derartige Verkäufe immer dann zu wiederholen, wenn er sich einen Neuwagen kauft? Warum reicht dies nicht aus, zumal in anderem Zusammenhang immer wieder hervorgehoben wird, es sei belanglos, "wie oft und in welchen Zeitabständen sich derartige Handlungen wiederholen"[28]? Eine weitere Inkonsequenz liegt in der Behandlung einerseits der Miet-, Pacht- oder Lizenzverträge und andererseits der Spareinlagen. In den ersten Fällen wird die Nachhaltigkeit mit der dauernden entgeltlichen Duldung von Eingriffen in den eigenen Rechtskreis begründet[29].Dagegen soll die Spareinlage bei der Bank - obwohl sie ebenfalls eine dauernde Duldung fremder Eingriffe gegen Entgelt darstellt - keine Unternehmereigenschaft herbeiführen, da der Steuerpflichtige keine Leistungen im wirtschaftlichen Sinne erbringe, sondern im Rahmen seiner privaten Sphäre bleibe[30].

27) Allgemeine Ansicht: vgl. etwa Plückebaum/Malitzky §§ 1-3 Tz 54; Schlüter JuS 1973, 19.

28) Plückebaum/Malitzky §§ 1-3 Tz 49; Hübschmann/Grabower § 2 Rdn. 31; Hartmann/Metzenmacher E § 2 Tz 281.

29) Etwa: BFH v. 13.4.1961, HFR 1961, 262; Hartmann/Metzenmacher E § 2 Tz 278 m.Nw.

30) BFH v. 1.2.1973, BStBl S. 172 (173).

Man stellt also in Zweifelsfällen abwechselnd auf die Zahl der erbrachten Leistungen, auf die Art der Tätigkeiten, die zur Leistung führen, auf subjektive Gesichtspunkte und ein anderes Mal auf die Art der Leistung ab, ohne daß eine einheitliche Leitlinie zur Lösung der Grenzfälle erkennbar wäre. Selbst wenn man sich auf eine der Alternativen festlegen wollte, bliebe immer noch unbeantwortet, ab welcher Zahl von Umsätzen, ab welcher Intensität oder Beschaffenheit der Tätigkeit die Nachhaltigkeit und somit die Gewerblichkeit zu bejahen ist. Dies alles zeigt, daß eine endgültige Festschreibung bestimmter unabdingbarer Merkmale, die gewisse Teilbereiche ausgliedern, nicht erfolgt ist und sich die Zuordnung im Zweifelsfall an der gesetzlichen Primärwertung (private oder berufliche Sphäre?) ausrichtet. Die Wendung "gewerbliche oder berufliche Tätigkeit" ist daher ein Typusbegriff.

III. DIE "GEWERBLICHE ODER BERUFLICHE TÄTIGKEIT" ALS TYPUSBEGRIFF

Auch hier stellen sich wieder die Grundsatzsfragen nach der Art des Typusbegriffes, der Art und Weise der Typenbildung und den Leitgedanken für die Zuordnung konkreter Sachverhalte.

1. Die Kennzeichnung des Typusbegriffs

Da der Begriff eine bestimmte Anzahl von Charakterzügen zur Beschränkung eines Gesamtbildes zusammenfaßt, handelt es sich um einen Ganzheits- bzw. Gestaltstypus[31]. Die weitere Untergliederung richtet sich nach dem Zusammenspiel empirischer und normativer Elemente bei der Typenbildung und beim Zuordnungsprozeß. Da ein Rechtssatzbegriff aus dem Zweck und der Systematik des Gesetzes seinen endgültigen Sinngehalt erfährt, müssen die Merkmale an Hand normativer, nicht empirischer Aspekte zum Erscheinungsbild des Typusbegriffes zusammengefügt werden. Es handelt sich deshalb um einen normativen Typusbegriff. Die Unterscheidung Idealtypus/rechtlicher

31) Larenz (Methodenlehre), S. 444.

Strukturtypus/Realtypus richtet sich danach, woher die Merkmale des Erscheinungsbildes stammen: Aus einer Modellvorstellung, einem Regelungszusammenhang oder aus der Lebenswirklichkeit.[32] Auf den ersten Blick scheint es nicht möglich, vom umsatzsteuerlichen Gewerbebegriff her Bezüge zur Lebenswirklichkeit herzustellen. Er ist weiter als der des Einkommensteuergesetzes, des Gewerbesteuergesetzes, der Gewerbeordnung und des Handelsgesetzbuches, denn er umfaßt Betätigungen jeder Art, also auch z.B. die Urproduktion, die freien Berufe oder die Vermietung und Vermietung und Verpachtung. Andererseits ist er aber auch enger als der Objektsbereich des § 2 I EStG, da gelegentliche Vermittlungen i.S.d. §§ 2 I Ziff. 7; 22 Ziff. 3 EStG nicht umsatzsteuerpflichtig sind. Der Gewerbebegriff stimmt deshalb nicht mit dem allgemeinen Sprachgebrauch überein[33]. Handelt es sich also um einen, von der Lebenswirlichkeit abgeschnittenen, rein normativ zu deutenden Rechtsbegriff?

Ein Blick auf die übrigen Bestimmungen des Umsatzsteuergesetzes kann zur Beantwortung der Frage hilfreich sein. Während die Abgrenzung unterschiedlicher Betätigungen (z.B. Landwirtschaft, freie Berufe) in § 2 I UStG keine Rolle spielt, enthält das übrige Umsatzsteuerrecht für unterschiedliche Unternehmungen teilweise unterschiedliche Regelungen. Bereits die Subsumtion unter die Steuerbefreiungstatbestände (§ 4 Ziff. 12, 14 UStG) konfrontiert mit der Abgrenzungsfrage "liegt noch eine Vermietung oder Verpachtung oder bereits ein gewerbliches Verhalten vor?, oder "handelt es sich um eine freiberufliche oder eine gewerbliche Tätigkeit?", die nach entsprechenden Kriterien wie im Einkommensteuergesetz zu beantworten sind. Entsprechendes gilt in § 12 II Ziff. 5 UStG für die freien Berufe. Bei der Besteuerung nach den Durchschnittssätzen des § 24 UStG sind

32) Vgl. § 2 bei Fn. 3.

33) Vgl. etwa Sölch/Ringleb § 2 Bem. 8.

die Land- und Forstwirtschaft von den sonstigen Betätigungsformen (besonders der gewerblichen) nach den einkommensteuerrechtlichen Gesichtspunkten abzugrenzen[34]. Wenn demzufolge im Umsatzsteuergesetz ohnehin ähnliche Abgrenzungsprobleme wie im Einkommensteuerrecht auftreten und bei der typologischen Zuordnung somit auf die Verkehrsanschauung und damit die Lebenswirklichkeit zurückgegriffen werden muß, dann besteht kein Anlaß, dies nicht bereits bei der Anwendung des Unternehmerbegriffes zu tun, wenn dies in Grenzfällen zu weiterer Klärung führt. Auf diese Weise hat die Literatur das Merkmal der Nachhaltigkeit mit Leben erfüllt: "Wer [ein] Fuhrwerk nur zum eigenen Bedarf hält, aber einmal seinen Wagen gegen Bezahlung einem anderen leiht, wer sein Reitpferd verkauft, treibt noch kein Lohnfuhrgewerbe und ist noch kein Pferdehändler. Wer einmal einen Aufsatz in eine Zeitung schickt, ist noch kein Schriftsteller"[35]. Es fließen deshalb Merkmale, die der Lebenswirklichkeit entnommen werden, in die Begriffsbildung ein. Hinzu treten normative Gesichtspunkte: Wenn sich im Einkommensteuergesetz die Vermietung und Verpachtung - unabhängig vom Umfang der Tätigkeit - als Unterfall der privaten Lebensführung darstellt, so läßt § 2 I UStG keinen Zweifel daran, daß es im Umsatzsteuergesetz nicht möglich ist, Umsatzprozesse bereits aufgrund der Betätigungsart, die ihnen zugrundeliegt, auszuschließen. Ohne auf Einzelheiten eingehen zu müssen, kann deshalb bereits jetzt festgehalten werden, daß es sich um einen normativen Realtypus handelt.

Zugleich hat sich gezeigt, daß eine Konkretisierung nur im Hinblick auf die fragliche Betätigungsart möglich ist. Als Leitbild kann nicht "der Gewerbetreibende" fungieren, sondern nur das konkretisierte Erscheinungsbild des Autohändlers, Schriftstellers, Getreidebauers usw.. Der umsatzsteuerliche Gewerbebegriff ist daher ein Homonym.

34) Plückebaum/Malitzky § 24 Tz 8.

35) Popitz § 1 Anm. B IV 2 a.

2. Die Typenbildung

Da jede Art von Betätigung als unternehmerisch in Frage kommt, kann in den meisten Fällen das gewerbliche Leitbild nach der Verkehrsauffassung aus der konkreten Betätigungsform heraus entwickelt werden. Wenn es um den Verkauf von Autos, eine rechtsberatende Tätigkeit, oder die Veräußerung der eigenen Apfelernte geht, stellen der Autohändler, der Rechtsanwalt und der Obstbauer die Leitbilder. Wer eine Briefmarken- oder Käfersammlung verkauft , muß sich an den Berufen des Briefmarkenhändlers oder Tierpräparators messen lassen[36]. Werden Teile des Hausrats oder die Jagdbeute verkauft, sind der Trödel- bzw. Fleischwarenhändler die Leitbilder. Bisweilen kann das Auffinden eines Leitbildes Schwierigkeiten bereiten, wenn die Tätigkeit nicht einheitlich ist. Gibt etwa ein Richter im Ruhestand ein juristisches Gutachten ab, betätigt er sich einmal als Schiedsrichter, veröffentlicht er einen Aufsatz in einer Fachzeitschrift und führt er eine Testamentsvollstreckung durch, ist das Berufsbild des Rechtsanwaltes zugrundezulegen, bei dem alle diese Tätigkeiten neben der Rechtsberatung und -vertretung zur typischen Berufstätigkeit gehören[37]. Wenn jemand zu Erwerbszwecken zahlreiche einmalige verschiedenartige Geschäfte vornimmt[38], ohne daß sich ein Schwerpunkt seiner Tätigkeit erkennen ließe, ist vom allgemeinen Bild des Gewerbetreibenden nach § 1 GewStDV auszugehen[39]. In Ausnahmefällen darf sich der Rechtsanwender nicht scheuen, selbst die Leitbilder zu entwerfen, um so seinerseits auf die Verkehrsauffassung rückzuwirken[40]. Wenn jemand Zahlungen dafür erhält, daß er eine bestimmte Tätigkeit nicht ausübt[41], muß der Rechtsanwender durch die Zuordnung von Zweifelsfällen im Laufe der Zeit festlegen, wo die Grenzlinie zwischen

36) Das Leitbild ergibt sich aus den Verkaufstätigkeiten, weil das Briefmarkensammeln bzw. Präparieren und Sammeln von Käfern keine berufliche Tätigkeit bildet.

37) Vgl. ausführlich FG Düsseldorf BB 1975, 1425 f. mit weiteren Beispielen.

38) RFHE 1o, 263.

39) Vgl. dazu oben § 2 nach Fn. 39.

4o) § 2 nach Fn.49 .

41) RFH v. 22.1.1937, RStBl S. 392.

gewerblicher und privater Betätigung verläuft. So wird man auf Anhieb sagen können,daß derjenige, der für die Verpflichtung, ein bestimmtes Produkt nicht auf dem Markt zu bringen, monatlich 5o.ooo DM erhält, gewerblich tätig ist. Ebenso klar bleibt derjenige im Rahmen seiner Privatsphäre, der vom Nachbarn 5 DM im Jahr dafür erhält, daß er seinen Wagen nicht mehr vor seiner Haustür reinigt. Die zukünftige Rechtsanwendung wird in solchen Fällen die Leitbilder und - durch die Zuordnung - deren Grenzen entwickeln.

Aus den Leitbildern ergeben sich die einzelnen Typenmerkmale, die in ihrer Bedeutung für das Erscheinungsbild des Typusbegriffes zu gewichten sind. Während im Einkommensteuergesetz bei der Wertung der Merkmale die Verkehrsauffassung und damit ihr tatsächliches Erscheinungsbild in der Lebenswirklichkeit den Ausschlag geben, spielt im Umsatzsteuerrecht die Teleologie des Gesetzes bereits hier eine Rolle. Die Umsatzsteuer belastet den Verbrauch und knüpft dabei an Umsatzgeschäfte an[42]. Deshalb kommt im gewerblichen Erscheinungsbild den Verbrauchsvorgängen eine besondere Bedeutung zu. Ein Beispiel soll diesbezüglich den Unterschied zwischen Umsatz- und Einkommensteuer verdeutlichen: Ein Steuerpflichtiger verkauft zahlreiche Hausratsgegenstände an verschiedene Erwerber. In beiden Gesetzen muß sich die Tätigkeit am Bild des Trödelhändlers messen lassen. Im Einkommensteuergesetz spielt allein die Verkehrsauffassung eine Rolle. Danach wird das Bild des Händlers sehr stark von der Anschaffung der Gegenstände in Veräußerungsabsicht geprägt. Der Verkauf der Hausratsgegenstände wird deshalb nach Einkommensteuerrecht nicht gewerblich betrieben. Nach dem Umsatzsteuerrecht kann dies dagegen der Fall sein, wenn der Steuerpflichtige durch Umsatzgeschäfte in ähnlichem Maße Verbrauchsbedürfnisse Dritter befriedigt wie ein Trödelhändler.

42) Begründung zum Entwurf des UStG 1919, S. 27 (zitiert nach Popitz, II. Teil, Materialien, S. 188): "Denn daß die Umsatzsteuer, wenn sie im äußeren Gewande einer Verkehrssteuer erscheint, eine Belastung des allgemeinen Verbrauchs bedeutet, ist zweifellos";Söhn StuW 1975, 1 ff.

Die folgenden Ausführungen des Reichsfinanzhofes zeigen das Bemühen, das Bild des Rechtsanwaltes unter dem normativ-umsatzsteuerlichen Aspekt zu erfassen, besonders deutlich[43]: "Es gibt aber auch Fälle, wo der einheitliche Willensentschluß zwar fehlt, das fortgesetzte Handeln sich aber wirtschaftlich auf dieselbe Weise auswirkt wie ein planmäßig begonnener Gewerbebetrieb. Es würde weder dem Wesen der Umsatzsteuer, die an einen Verkehrsvorgang anknüpft, noch dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung entsprechen, wenn unter den bezeichneten Voraussetzungen die Umsatzsteuerfreiheit nur deshalb angenommen würde, weil der ... einheitliche Willensentschluß fehlt. Ist die Zahl ... so groß, daß sich das Bild einer fortdauernden Tätigkeit auf diesem Gebiet ergibt, so muß die Umsatzsteuerpflicht bejaht werden. Der Richter handelt dann dem äußeren Sachverhalt nach ebenso wie andere rechtskundige Personen, z.B. Rechtsanwälte ...".

3. Die Zuordnung

a) Das Verfahren

Auch im umsatzsteuerrechtlichen Zuordnungsverfahren nimmt das normative Element die dominante Rolle ein. Der Sachverhalt, den es einzuordnen gilt, muß dem Bild des Typusbegriffes so ähnlich sein, daß der Gleichheitssatz die Gleichbehandlung erfordert. Ebenso wie im Einkommensteuergesetz könnte sich dieser Maßstab dadurch konkretisieren lassen, daß ein Lebenssachverhalt nicht nur aus einer (der gewerblichen), sondern aus zwei (der gewerblichen und der privaten) Blickrichtungen eingeordnet wird. Nach Sinn und Zweck des § 2 I UStG soll mit dem Merkmal der Nachhaltigkeit die Privatsphäre des Steuerpflichtigen ausgegrenzt werden. Daher kann der Sachverhalt sowohl aus gewerblicher als auch privater Sicht zugeordnet werden[44].

43) RFHE 2o, 263 f.; vgl. auch 22, 2o1.

44) Vgl. dazu oben § 2 bei Fn. 83.

b) Die Konkretisierung der Privatsphäre

Obwohl die Privatsphäre allgemein als Gegensatz zum gewerblichen Bereich angesehen wird[45], gibt es nicht nur im Personen- und Gewerbesteuerrecht, sondern auch im Umsatzsteuerrecht keine hinreichend bestimmte inhaltliche Festlegung dieses Bereiches. Die Auffassung, alles das als "privat" zu behandeln, was der Gewerbebegriff übrig läßt, hat zwei entscheidende Nachteile. Zum einen wird dadurch die Möglichkeit vernachlässigt, durch eine nähere Bestimmung des Gegenbegriffes auch den Gewerbebegriff zu präzisieren. Zum anderen besteht die Gefahr, daß der gewerbliche Bereich - entgegen der gesetzlichen Wertung - zuungunsten des privaten Bereiches ausufert. Dies macht es erforderlich, den privaten Bereich so klar wie möglich festzulegen.

Die ältere Literatur versucht, die Privatsphäre in doppelter Hinsicht zu konkretisieren: Zum Privatbereich sollen zunächst die Vorgänge gehören, die nicht Dritten gegenüber erfolgen, sondern nur der eigenen Bedarfsdeckung dienen[46]. Wer zur Deckung des eigenen Bedarfs Gemüse anpflanze oder eine kleine Imkerei betreibe, bleibe innerhalb seiner Privatsphäre. Dies ist heute selbstverständlich, da nur die Umsätze, die der Einnahmenerzielung dienen, von der Umsatzsteuer erfaßt werden. Einnahmen lassen sich aber nur durch Kontakte zu Dritten erzielen. Die zweite Konkretisierung betrifft den Bereich, in dem an Dritte Leistungen erbracht werden: "Innerhalb des Eigenlebens bleibt auch, wer nur sein Eigen nutzt, nur Betätigungen vornimmt, die im Einsammeln seiner Nutzungen, in der Erhaltung des Eigentums bestehen"[47]. Aber auch diese Formel bietet keine Gewähr für einheitliche Ergebnisse. So

45) Vgl. neben den Nw. in Fn. 12: BFH v. 1.2.1973, BStBl S.172.

46) Popitz § 1 Anm. B III 2 a; Scholz § 1 Anm. 13; vgl. auch Hartmann/Metzenmacher E § 2 Tz 273.

47) Popitz § 1 Anm. B III 2 b.

war es stets streitig, ob die Vermietung und Verpachtung als gewerbliche oder private Tätigkeit anzusehen sei[48].

In der Folgezeit ist immer wieder mit dem Bild der Privatsphäre gearbeitet worden, ohne es näher zu bestimmen[49]. So viel ist heute klar: § 2 I UStG erfaßt jede Art von Tätigkeit. Man kann deshalb die Privatsphäre nicht generell durch eine Beschreibung von Tätigkeitsinhalten (z.B. Verwaltung des eigenen Vermögens[50]) festlegen. Entscheidend ist nicht die Art einer Tätigkeit an sich, sondern die äußeren Umstände ihrer Ausübung. Aus diesem Grunde ist der Differenzierungsansatz der älteren Literatur zu eng. Es wäre aber auch nicht unbedenklich, in das entgegengesetzte Extrem zu verfallen und unter Berufung auf den Charakter der Umsatzsteuer als einer allgemeinen Verbrauchssteuer, möglichst jeden Umsatzvorgang zu erfassen[51]. Was zur Privatsphäre gehört, läßt sich nicht abstrakt festlegen, sondern allenfalls bildhaft beschreiben. Ebenso wie es im Wirtschaftsleben nicht "das Gewerbe", sondern nur einzelne Gewerbezweige gibt, existiert nicht "die Privatsphäre" schlechthin, sondern nur der private Bereich in einer ganz bestimmten Hinsicht. Auch das Wort "Privatsphäre" ist deshalb ein Sammelbegriff, der an Hand des zu beurteilenden Lebenssachverhaltes konkretisiert werden muß.
Wenn ein Pferd verkauft wird, dann steht dem gewerblichen Leitbild des Pferdehändlers auf der privaten Seite das des Pferdehalters gegenüber, der die Tiere zum eigenen Bedarf und Vergnügen anschafft. Gilt es, den Verkauf von eigenem Gemüse zu beurteilen, so muß sich die Zuordnung

48) Bejahend: Popitz aaO.(Fn. 53); verneinend: Scholz § 1 Anm. 7 und 13.

49) Vgl. Fn. 45.

50) Hartmann/Metzenmacher E § 2 Tz 248: "Der Privatmann hat ein Eigenleben, in das die Vermögensverwaltung regelmäßig fallen wird".

51) Felix/Benda § 2 Anm. 17, die bereits bei der einmaligen Veräußerung eines privaten Pkw die Gewerblichkeit bejahen wollen.

bei einer nebenberuflichen und vorübergehenden Betätigung zur Einnahmenerzielung problematisch. Diese Übergangsfälle zeichnen sich vornehmlich durch eine relativ geringe Zahl von Umsätzen in relativ langer Zeit aus [58]. Nur dann, wenn die umfangreiche Befriedigung der Verbrauchsbedürfnisse Dritter auch für den Privatmann charakteristisch ist (Sparer, Wertpapieranleger), kann aus der Vielzahl von Umsatzgeschäften kein sicherer Rückschluß gezogen werden.

aa) Der Verkauf von Gegenständen aus dem Privatvermögen

Wo verläuft die Grenze zum Gewerbetreibenden, wenn der Steuerpflichtige in mehr oder weniger regelmäßigen Abständen Gegenstände aus seinem Privatvermögen veräußert? In diesen Fällen muß das Bild dem Gewerbezweig entnommen werden, der mit solchen Gegenständen handelt. Verkauft der Steuerpflichtige gebrauchte Stoffe, Mäntel, Pelze, Fahrräder usw.[59], dann stellt der Trödelhändler das Leitbild. Geht es dagegen um den Verkauf von Schmuck und Edelmetall[60], so ist es der Juwelier. Werden ein Auto[61], eine Briefmarken-[62] oder Käfersammlung[63] verkauft, so sind die Typenmerkmale dem Handel mit gebrauchten Kraftfahrzeugen, Briefmarken und präparierten Tieren zu entnehmen. Im privaten Bereich können derartige Verkäufe einmal vorkommen, sie sind aber nicht üblich. Da das Umsatzsteuerrecht die Verbrauchsvorgänge besteuern will und dazu an die Übertragungsakte anknüpft, kommt den Verkäufen eine besondere Bedeutung zu. Eine grobe Grenzlinie kann deshalb wie folgt gezogen werden: Der Privatmann wird dann zum Unternehmer, wenn er - zumindest vorübergehend - Verbrauchsbedürfnisse Dritter wie ein Trödel-, Briefmarken-, Gebrauchtwagenhändler usw. befriedigt. Ob dies

58) Daneben gibt es aber auch Fälle, in denen aufgrund einer Gelegenheit in relativ kurzer Zeit relativ viele Umsätze vorgenommen werden (z.B. Verkauf von Gegenständen aus einer Erbschaft).

59) BFH v. 3.6.1954, BStBl S. 238; v. 11.11.1965, UStR 1966, 92.

60) BFH v. 30.10.1962, HFR 1963, 188.

61) RFH v. 20.3.1944, RStBl S. 644.

62) FG München EFG 1964, 360.

63) BFH v. 12.4.1962, BStBl S. 262.

Darin liegt der Unterschied zu den Fällen des Verkaufs von Gegenständen aus dem Privatvermögen. In den Spar- und Wertpapieranlegerfällen ist deshalb auf die anderen Typenmerkmale zurückzugreifen.

Bisher wurde stillschweigend von einer natürlichen Person als Steuerpflichtigem ausgegangen. Die Ausführungen treffen aber auch für Körperschaften zu. Für sie gilt jedoch - ebenso wie im Körperschaftsteuergesetz[55] - eine Besonderheit. Wird eine Körperschaft zu gewerblichen Zwecken gegründet, so hat sie keine Privatsphäre. Der Bundesfinanzhof hat daher im Falle der Arbeitsgemeinschaften des Baugewerbes zu Recht eine Unternehmereigenschaft angenommen, weil eine Arbeitsgemeinschaft keine private Sphäre haben könne[56]. Dies ist aber nicht auf ihre Rechtsstruktur als Gesellschaft des Bürgerlichen Rechts zurückzuführen, sondern auf ihren Gründungszweck. Daher kann auch eine GmbH privat tätig werden, wenn sie allein zur Verwaltung der Wertpapiere, die ihre Gesellschafter einbringen, gegründet wird und sie sich nicht anders am Wertpapiermarkt beteiligt wie eine natürliche Privatperson. Umgekehrt kann auch ein Idealverein (Turnverein) Unternehmer sein, wenn er sich entsprechend betätigt (etwa durch den Betrieb einer Gaststätte)[57].

c) Zuordnungsgesichtspunkte für einige Problemfälle

Die Schwierigkeiten entstehen dadurch, daß nicht nur die charakteristischen, sondern auch die ungewöhnlichen Fälle gewerblichen Handelns noch von § 2 I UStG erfaßt werden. Wenn jemand fortgesetzt und hauptberuflich Umsatzgeschäfte zur Einnahmenerzielung tätigt, ist die Rechtslage zumeist klar. Eine Rückbesinnung auf das konkrete Gewerbebild wäre überflüssig, denn die Typenbildung müßte sich selbst wieder an diesem Sachverhalt ausrichten. Die Grenzziehung zur Privatsphäre wird erst

55) § 5 bei Fn. 38.

56) BFH v. 10.5.1961, HFR 1962, 45.

57) Vgl. dazu bereits Scholz § 1 Anm. 10.

bei einer nebenberuflichen und vorübergehenden Betätigung zur Einnahmenerzielung problematisch. Diese Übergangsfälle zeichnen sich vornehmlich durch eine relativ geringe Zahl von Umsätzen in relativ langer Zeit aus [58]. Nur dann, wenn die umfangreiche Befriedigung der Verbrauchsbedürfnisse Dritter auch für den Privatmann charakteristisch ist (Sparer, Wertpapieranleger), kann aus der Vielzahl von Umsatzgeschäften kein sicherer Rückschluß gezogen werden.

aa) Der Verkauf von Gegenständen aus dem Privatvermögen

Wo verläuft die Grenze zum Gewerbetreibenden, wenn der Steuerpflichtige in mehr oder weniger regelmäßigen Abständen Gegenstände aus seinem Privatvermögen veräußert? In diesen Fällen muß das Bild dem Gewerbezweig entnommen werden, der mit solchen Gegenständen handelt. Verkauft der Steuerpflichtige gebrauchte Stoffe, Mäntel, Pelze, Fahrräder usw.[59], dann stellt der Trödelhändler das Leitbild. Geht es dagegen um den Verkauf von Schmuck und Edelmetall[60], so ist es der Juwelier. Werden ein Auto[61], eine Briefmarken-[62] oder Käfersammlung[63] verkauft, so sind die Typenmerkmale dem Handel mit gebrauchten Kraftfahrzeugen, Briefmarken und präparierten Tieren zu entnehmen. Im privaten Bereich können derartige Verkäufe einmal vorkommen, sie sind aber nicht üblich. Da das Umsatzsteuerrecht die Verbrauchsvorgänge besteuern will und dazu an die Übertragungsakte anknüpft, kommt den Verkäufen eine besondere Bedeutung zu. Eine grobe Grenzlinie kann deshalb wie folgt gezogen werden: Der Privatmann wird dann zum Unternehmer, wenn er - zumindest vorübergehend - Verbrauchsbedürfnisse Dritter wie ein Trödel-, Briefmarken-, Gebrauchtwagenhändler usw. befriedigt. Ob dies

58) Daneben gibt es aber auch Fälle, in denen aufgrund einer Gelegenheit in relativ kurzer Zeit relativ viele Umsätze vorgenommen werden (z.B. Verkauf von Gegenständen aus einer Erbschaft).

59) BFH v. 3.6.1954, BStBl S. 238; v. 11.11.1965, UStR 1966, 92.

60) BFH v. 30.10.1962, HFR 1963, 188.

61) RFH v. 20.3.1944, RStBl S. 644.

62) FG München EFG 1964, 360.

63) BFH v. 12.4.1962, BStBl S. 262.

bereits bei einer geringeren oder erst bei einer größeren Zahl von Verkäufen der Fall ist, richtet sich danach, welche Rolle die Zahl der Verkäufe im konkreten Gewerbebild spielt. Beim Handel mit Trödelware, Briefmarken oder präparierten Tieren werden normalerweise im Geschäftsjahr unzählige Einzelabschlüsse getätigt. Deshalb kann in diesem Bereich nicht bereits beim zehnten oder elften Abschluß von einer gewerblichen Betätigung gesprochen werden. Erst wenn ein größerer Haushalt, eine umfangreiche Erbschaft, eine ansehnliche Briefmarken- oder Käfersammlung in zahlreichen Einzelverkäufen aufgelöst werden, wird die Grenze überschritten[64]. Beispiele aus der Rechtsprechung bekräftigen dies: Wenn durch den Verkauf gebrauchter Gegenstände in etwas mehr als einem Jahr knapp 17.000 DM oder in vier Jahren rund 45.000 DM in vielen Einzelverkäufen umgesetzt werden, werde die Privatsphäre verlassen. Dagegen bedarf es beim Verkauf von Schmuck nicht so vieler Geschäfte, da die einzelnen Umsätze des Juweliers normalerweise höherwertig sind[66]. Noch geringer liegt die Zahl der Umsatzgeschäfte eines - zumindest nebenberuflichen - Autohändlers. Wenn absehbar ist, daß über Jahre hinweg je zwei bis drei Wagen verkauft werden, ist ein Autohandel zu bejahen[67].

bb) Der einmalige Umsatz mit Wiederholungsabsicht

Hierher gehören vor allem die Fälle, in denen jemand aus unvorhergesehenen Umständen endgültig nur eine einzige Leistung erbringt. Die Wiederholungsabsicht soll in solchen Fällen den gewerblichen Charakter des Verhaltens ausmachen. Die Zweifel, ob in der Wiederholungsabsicht wirklich das entscheidende

64) Vgl. Hartmann/Metzenmacher E § 2 Tz 283, die unter Hinweis auf praktische Aspekte (zu tiefes Eindringen in die Privatsphäre; Verwaltungsleerlauf, da eine mögliche Besteuerung oft durch den Vorsteuerabzug ausgeglichen werde) nur Hausratsverkäufe erfassen wollen, die "nach Ausmaß und Wert wirtschaftlich bedeutend sind".

65) BFH aaO. (Fn. 59); dagegen Friedrich BB 1957, 107.

66) BFH aaO. (Fn. 60); dem Tatbestand ist zu entnehmen, daß es sich um erhebliche Werte gehandelt hat.

67) BFH aaO. (Fn. 63).

Merkmal liegt[68], können durch eine Umbildung der Fälle überprüft werden: Der Autoverkäufer will von vorneherein nur einen Wagen verkaufen. Zu diesem Zweck läßt er sich ins Handelsregister eintragen, bemüht sich um eine Gewerbeerlaubnis und mietet ein Ladenlokal an, an dem er seinen Namen anbringt. Ein Assessor läßt sich als Anwalt zu, um nur einen einzigen Fall zu bearbeiten. Die Beispiele zeigen, daß die Wiederholungsabsicht nur als unzureichender Ersatz für eine typologische Argumentation herangezogen wird.
Wenn jemand tatsächlich eine Vielzahl von Handlungen mit Wiederholungsabsicht vornimmt, mag es angehen, bereits bei der ersten die Gewerblichkeit zu bejahen, ohne die übrigen abzuwarten. Wenn aber die endgültige Einmaligkeit der Handlung feststeht, kann auch die Wiederholungsabsicht sie nicht zu einer mehrmaligen machen. Der eigentliche Grund, warum der Steuerpflichtige in diesen Fällen dennoch Gewerbetreibender ist, liegt darin, daß der Steuerpflichtige in typisch gewerblicher Art und Weise nach außen auftritt und dadurch zeigt, daß er einen Umsatzvorgang nicht als Privatmann, sondern als Gewerbetreibender vornehmen will. In den Fällen, in denen eine längerfristige Tätigkeit geplant ist, es aus unvorhergesehenen Ereignissen aber bei einem Umsatzgeschäft bleibt, liegt es ebenso. Dem entspricht es, daß die Wiederholungsabsicht aus dem Gesamtverhalten des Steuerpflichtigen, also den gewerblichen Typenmerkmalen, gefolgert wird[69].

cc) Der einmalige Umsatz ohne Wiederholungsabsicht

Wer lediglich eine Testamentsvollstreckung oder eine Pflegschaft ausübt, wer nur ein Buch herausgibt oder eine Erfindung macht und verkauft, handele mangels Nachhaltigkeit nicht gewerblich[70]. Gegen diese Rechtsprechung

68) Vgl. oben bei Fn. 27.

69) Hartmann/Metzenmacher E § 2 Tz 284.

70) Vgl. oben Fn. 16-19.

wurden stets Bedenken laut, die vor allem aus dem Vergleich mit dem Fall der Arbeitsgemeinschaften herrühren[71]. Es ist schwer verständlich, warum ein typisch gewerbliches Verhalten unternehmerisch sein soll, ein Verhalten, das einem sonstigen Beruf typischerweise entspricht, dagegen nicht. Gerade bei den Leistungen, die ein Testamentsvollstrecker, ein Konkursverwalter, ein Schriftsteller oder Erfinder erbringen, ist es charakteristisch, daß dem eigentlichen Umsatzgeschäft eine langwierige und intensive Tätigkeit vorangeht. Das Merkmal der Nachhaltigkeit, das wohl mehr auf den Warenumsatz zugeschnitten ist, wird derartigen Leistungen nicht gerecht. Zwar ist der Rechtsprechung darin zuzustimmen, daß nicht allein die Dauer eine Nachhaltigkeit der Tätigkeit herbeiführen kann. Es ist durchaus denkbar, daß eine Testamentsvollstreckung, die sich über zwei Jahre hinzieht, nicht mehr als zwei oder drei halbe Nachmittage wirklichen Arbeitseinsatzes erfordert. Wenn dagegen die betreffende Tätigkeit den Steuerpflichtigen mehrere Stunden am Tag und dies über einen längeren Zeitraum hinweg beschäftigt, kann nicht mehr von einer privaten Leistungserbringung gesprochen werden. Wer nach mühevoller Kleinarbeit ein Buch fertigstellt, ein Testament vollstreckt, einen Konkurs verwaltet oder eine Erfindung ausarbeitet, ist ebenso Gewerbetreibender wie derjenige, der unter erheblicher Eigenleistung ein Haus erbaut, um es zu verkaufen, oder einen einzigen Auftrag ausführt, der ihn zu intensiver Tätigkeit veranlaßt[72]. Die Gewerblichkeit wird daher in solchen Fällen immer vom Umfang der Tätigkeit, die der Leistung vorausgeht, abhängen. Umgekehrt darf bei derartigen Leistungen aber auch nicht blindlings deshalb eine Unternehmereigenschaft angenommen werden, weil mehrere Leistungen vorliegen[73]. Auch

71) Bereits Popitz § 1 B IV 2 h: "...daß jemand ein einzelnes Buch schreibt, kann ihn, wenn es sich um eine umfangreichere Leistung handelt, doch wohl schon zum Schriftsteller machen"; Plückebaum/Malitzky §§ 1-3 Tz 51/1.

72) Vgl. den Fall bei BFH v. 13.2.1969, BStBl S. 282.

73) RFH v. 22.1.1943, RStBl S. 221, der allein auf die Mehrheit verschiedener einmaliger Handlungen, die in einem inneren Zusammenhang stehen, abstellt.

dann bleibt zu prüfen, ob der Steuerpflichtige z.B. durch die Grundstücksverwaltung, die Testamentsvollstreckung oder die Bürgschaftsregelung so in Anspruch genommen wird, daß von einer privaten Betätigung keine Rede mehr sein kann.

dd) Die Spareinlage bei der Bank

Der Bundesfinanzhof behandelt den Sparer nicht als Gewerbetreibenden, weil er nach der Verkehrsauffassung keine wirtschaftliche Leistung erbringe[74]. Dagegen wird zu Recht eingewandt, die Begrenzung des Leistungsbegriffes auf wirtschaftliche Leistungen verfolge nur den Zweck, das Entgelt für eine Leistung von § 1 I Ziff. 1 UStG auszunehmen, da es selbst der Grad- und Wertmesser der Leistung sei. Wenn aber - wie beim Darlehen - ein Geldbetrag die "Ware" sei, liege darin eine Leistung im wirtschaftlichen Sinne. Es werde das wirtschaftliche Bedürfnis der Bank nach Bargeld gedeckt. Dennoch schließt auch die Literatur den Sparer aus dem gewerblichen Bereich aus, "weil die Umsatzsteuer als allgemeine Verbrauchssteuer den Verbrauch des - erzielten oder entstandenen - Einkommens für Konsumzwecke steuerlich belasten will ('consumption type'), nicht aber das Sparen des Verbrauchers"[75]. Damit wird die eigentliche Fragestellung aber nur eine Stufe weitergeschoben. Warum das Umsatzsteuergesetz das Sparen des Privatmannes nicht erfassen will, kann nicht erklärt werden.

Die Antwort kann ein typologisches Verständnis des Gewerbebegriffes geben: Wenn ein Privatmann nach langer Nutzungsdauer sein Auto an einen Gebrauchtwagenhändler veräußert, liegt zwar ein wirtschaftlicher Leistungsaustausch vor. Der Umsatzvorgang bleibt aber steuerfrei, weil es sich um eine private, nicht um eine unternehmerische Form des Autoverkaufs handelt. Ebenso verhält es sich beim Unterhalt eines Sparkontos. Die Übergabe des Bargeldes an die Bank stellt eine wirtschaftliche Leistung dar. Sie ist aber nicht steuerbar, weil es sich um eine typisch private Form der Darlehensgewährung handelt.

74) v. 1.2.1973, BStBl S. 172; v. 11.10.1973, BStBl 1974 S. 47.

75) Söhn StuW 1975, 165 f.

ee) Zusammenfassung

Die Beschäftigung mit den Problemfällen des § 2 I UStG hat gezeigt, daß den Umsatzgeschäften zur entgeltlichen Deckung von Verbrauchsbedürfnissen Dritter regelmäßig eine entscheidende Bedeutung zukommt. Werden dauernd in großer Zahl solche Umsätze bewirkt, liegt normalerweise eine gewerbliche Betätigung vor, ohne daß es einer näheren Konkretisierung des Gewerbebildes bedarf. Je weniger Umsätze in immer größeren Zeitabständen aber getätigt werden, desto intensiver muß das gewerbliche Erscheinungsbild mit der Art der Tätigkeit, die zu den Umsätzen führt, verglichen werden. Damit geht die Kontrolle an Hand des Gegenbegriffs "Privatsphäre" einher. Es kann durchaus sein, daß ein einziger Umsatz gewerblich ist, weil sich der Steuerpflichtige nicht mehr privat, sondern beispielsweise wie ein Bauunternehmer, ein Kaufmann, ein Schriftsteller usw. betätigt. Umgekehrt kann auch eine große Zahl von Umsatzgeschäften noch im privaten Lebensbereich liegen, wenn Verbrauchsbedürfnisse Dritte typischerweise in grösserem Umfang auch von Privatleuten (z.B. dem Sparer oder dem privaten Wertpapierbesitzer) befriedigt werden.

§ 13: Die Betriebe gewerblicher Art (§ 2 III UStG)

Das Gesetz nimmt in § 2 III UStG auf § 1 I Ziff. 6 KStG Bezug. Fraglich ist, ob diese Verweisung im strengen Sinne einer Gleichbehandlung von Sachverhalten in beiden Gesetzen zu verstehen ist[1] oder ob sie lediglich einen begrifflichen Rahmen absteckt, in dem umsatzsteuerliche Gesichtspunkte eine vom Körperschaftsteuerrecht abweichende Handhabung rechtfertigen können[2]. Die praktische Konsequenz dieser Frage tritt bei der Beurteilung einer Tätigkeit "von einigem Gewicht" auf. Der Bundesfinanzhof hat dieses Erfordernis für § 1 I Ziff. 6 KStG auf einen durchschnittlichen Jahresgewinn von 2.000 DM konkretisiert[3]. Der Bundesfinanz-

1) Hartmann/Metzenmacher E § 2 Tz 351.

2) Flockermann DStZA 1967, 186.

3) v. 24.10.1961, BStBl S. 552.

minister hat dagegen für § 2 III UStG auf einen Jahresumsatz von 12.000 DM abgestellt[4]. Die ausdrückliche Verweisung auf § 1 I Ziff. 6 KStG drückt die strenge Bindung an das typologische Zuordnungsverfahren im Rahmen dieser Vorschrift aus. Maßstab für die Gewichtung der Typenmerkmale der gewerblichen Leitbilder muß deshalb die Verkehrsauffassung sein. Um es am Fall des Verkaufs von behördeneigenem Altmaterial zu demonstrieren: Wenn die Annahme des § 1 I Ziff. 6 KStG an der fehlenden Wiederveräußerungsabsicht bei der Anschaffung des Materials scheitert, so ist dies auch bei der Anwendung des § 2 III UStG der Fall. Die fehlende Veräußerungsabsicht darf im Erscheinungsbild des Trödelhändlers nicht deshalb geringer bewertet werden, weil im Umsatzsteuergesetz Verbrauchsvorgänge, die in mehreren Verkehrsakten Ausdruck finden, vom Gesetzeszweck her gesehen im Vordergrund stehen. Es genügt deshalb zur Annahme eines Betriebes gewerblicher Art gemäß § 2 III UStG nicht, daß die Körperschaft Verbrauchsbedürfnisse Dritter etwa wie ein Kaufmann, Gebrauchtwagenhändler usw. befriedigt, sondern ihre Tätigkeit muß dem Bild, das die Verkehrsauffassung von diesen Gewerbezweigen entwirft, entsprechen. Das bedeutet nun nicht, daß die getätigten Umsätze unerheblich wären. Sie nehmen aber nicht deshalb eine Sonderstellung im gewerblichen Erscheinungsbild ein, weil unter § 2 III UStG subsumiert wird; ihnen kommt die Bedeutung zu, die sie bei typologischem Verständnis des § 1 I Ziff. 6 KStG bereits dort besitzen. Daraus folgt - neben der Maßgeblichkeit der Verkehrsauffassung bei Gewichtung der Typenmerkmale - als wichtigster Unterschied zu § 2 I UStG, daß bestimmte Tätigkeiten bereits ihrer Art nach aus dem Gewerbebegriff ausgesondert werden können. Die Vermögensverwaltung[5] und die Land- und Forstwirtschaft, die nur wegen ihrer ausdrücklichen Erwähnung in den Anwendungsbereich des § 2 III UStG fällt, bilden keine Betriebe gewerblicher Art.

4) Erlaß IV A/2 - S 7106-12/67; IV A/3 - S 7300-27/67 bei Plückebaum/Malitzky Bd. I G 20 Nr. 1.

5) Vgl. Hartmann/Metzenmacher E § 2 Tz 356, 357.

§ 14: Der Gewerbebegriff außerhalb des § 2 UStG (§§ 8 I Ziff. 2, 25 II UStG)

Der Begriff der "gewerblichen Verfahren und Erfahrungen" in § 8 I Ziff. 2 UStG stammt aus § 27 a UStDB 1951. Im Hinblick auf den Zweck der Vorschrift (Förderung der "geistigen Ausfuhr") ist das Wort "gewerblich" weit auszulegen. Die Rechtsprechung fordert, die Leistung müsse "ihrer Art nach geeignet [sein], technische oder wirtschaftliche Verwendung in einem Gewerbe zu finden"[1] Da auch ein z.B. rein landwirtschaftliches Verfahren seiner Art nach geeignet ist, gewerblich verwertet zu werden (z.B. durch Überlassungsverträge), stellt das Kriterium der Rechtsprechung keine Einschränkung des Gewerbebegriffes dar. Auch Verfahren aus dem landwirtschaftlichen oder freiberuflichen Bereich können gewerblich i.S.d.§ 8 I Ziff. 2 UStG sein[2]. Der Gewerbebegriff ist hier also in demselben Sinne wie in § 2 I UStG zu verstehen.

Der Begriff "der gewerblichen Niederlassung" in § 25 II UStG ist wegen seiner umsatzsteuerlichen Zwecksetzung ebenfalls weit auszulegen. Der Unternehmer i.S.d. § 2 I UStG hat ein Steuerheft zu führen, wenn er Umsätze ohne oder außerhalb seiner Niederlassung tätigt[3].

1) BFH v. 22.11.1973, BStBl 1974 S. 259 (260).

2) Vgl. den Überblick bei Hartmann/Metzenmacher E § 8 Tz 20 ff.; Sölch/Pingleb § 8 Bem. 16 ff.; Kersel UStR 1960,89,

3) Hartmann/Metzenmacher E § 25 Tz 15; Berkenheide DStZA 1968, 353.

FÜNFTER TEIL:
DER GEWERBEBEGRIFF DES BEWERTUNGSGESETZES

§ 15: "Betrieb eines Gewerbes" und "gewerblicher Betrieb" (§ 95 I BewG)

Die Definition des Begriffes "gewerblicher Betrieb" in § 95 I BewG enthält das Wort "Gewerbe". Sie sagt deshalb nichts über den Inhalt des Gewerbeverständnisses aus, sondern setzt es als bekannt voraus. § 95 I BewG läßt aber Rückschlüsse auf das Verhältnis der Begriffe "Betrieb eines Gewerbes" und "gewerblicher Betrieb" zu. Der gewerbliche Betrieb bezeichnet die - für das Bewertungsrecht relevante - vermögensrechtliche Seite des Gewerbebetriebes: Wenn ein Gewerbebetrieb existiert (was dies auch immer voraussetzen mag), dann bilden alle Teile der Wirtschaftseinheit, die dem Betrieb dieses Gewerbes dient, soweit die Wirtschaftsgüter dem Betriebsinhaber gehören, einen gewerblichen Betrieb. Über das Vorhandensein eines gewerblichen Betriebes können also erst dann endgültige Aussagen gemacht werden, wenn bekannt ist, ob ein Gewerbe betrieben wird. Beide Begriffe decken sich nicht. Es gibt Gewerbebetriebe, die praktisch kein Betriebsvermögen voraussetzen (z.B. Dienstmann, Handelsvertreter, Kommissionär u.ä.). Auch derjenige, der mit fremdem Betriebsinventar arbeitet (z.B. Pächter einer eingerichteten Gastwirtschaft), betreibt ein Gewerbe, ohne über einen gewerblichen Betrieb zu verfügen. Umgekehrt hat der Verpächter in einem solchen Fall zwar einen gewerblichen Betrieb, aber keinen Gewerbebetrieb[1].

1) Rössler/Troll/Langner BewG § 95 Anm. 30.

§ 16: Der Gewerbebegriff (§§ 95, 96 BewG)

Allgemein wird eine Identität mit dem Gewerbebegriff des Gewerbe- und Einkommensteuerrechts angenommen und deshalb zur näheren inhaltlichen Bestimmung auf § 1 GewStDV zurückgegriffen[1]. Dies wird durch die Neufassung des § 96 I Satz 1 BewG, der erstmals ausdrücklich die Beziehung zum Einkommensteuergesetz herstellt, bestätigt[2]. Der Gewerbebegriff des Bewertungsgesetzes ist deshalb ebenfalls ein Typusbegriff. Bei natürlichen Personen findet grundsätzlich das typologische Zuordnungsverfahren entsprechend dem Einkommensteuerrecht Anwendung. Allerdings schränkt § 96 BewG die Zahl der möglichen Gegentypen ein. Ein Teil der freien Berufe und die Einnehmer einer staatlichen Lotterie werden in den Gewerbebegriff einbezogen. Bei den Körperschaften, auf die § 95 BewG Anwendung findet (Gewerbebetriebe der öffentlichen Hand und der Körperschaften i.S.d. § 97 II BewG), kommen wegen ihrer Rechtsnatur die Einkunftsarten der selbständigen und nichtselbständigen Arbeit nicht in Betracht[3].

§ 17: Die Sonderregeln für Körperschaften (§§ 97, 98 BewG)

Die §§ 97, 98 BewG enthalten Sonderregeln, die denen der §§ 2 II, III; 2a GewStG mit nur geringfügigen Abweichungen entsprechen[1]. Nur für Personengesellschaften ergibt sich im Hinblick auf § 96 BewG eine Besonderheit[2].

1) Rössler/Troll/Langner BewG § 95 Anm. 9; Gürching/Stenger § 95 BewG Anm. 2; Falterbaum, S. 355.

2) v. 29.9.1974, BGBl S. 2369.

3) Vgl. § 5 nach Fn. 4 und 7.

1) Vgl. etwa § 97 I Satz 2 BewG oder § 2 II Ziff. 2 Satz 2 GewStG.

2) a.A. Gürching/Stenger (§ 97 BewG Anm. 39), die das Vermögen einer Personengesellschaft stets als Betriebsvermögen ansehen wollen, auch wenn die Gesellschaft etwa einen landwirtschaftlichen Betrieb unterhält; dagegen zu Recht: Rössler/Troll/Langner (BewG § 97 Anm. 8).

SECHSTER TEIL:
DER GEWERBEBEGRIFF DER REICHSABGABENORDNUNG UND DES STEUERANPASSUNGSGESETZES

§ 18: Überblick

In beiden Gesetzen taucht das "Gewerbe" in einer Vielzahl von Ausdrücken und Wortverbindungen auf: Die Wendungen lassen sich in drei große Gruppen unterteilen. Es gibt zunächst Begriffe, deren Inhalt bereits aus der speziellen Formulierung (z.B. Gewerbesteuer, gewerbesteuerpflichtiger Gewerbeertrag, Gewerbesteuermeßbetrag u.ä.) hervorgeht[1]. In anderen Fällen läßt sich der Wortsinn mühelos aus Verweisungen auf Einzelsteuergesetze ermitteln[2]. Schließlich finden sich Ausdrücke, die sich nicht ohne weiteres im einen oder anderen Sinne deuten lassen. Ihnen soll im folgenden besondere Aufmerksamkeit geschenkt werden[3].

§ 19: "Gewerblicher Betrieb"

I. §§ 214 ZIFF. 1, 2; 216 ZIFF. 1; 218 III; 225 b AO

Der Einheitswert eines gewerblichen Betriebes i.S.d. § 214 Ziff. 1 und 2 AO wird nach den §§ 95 ff. BewG ermittelt (§ 19 BewG). Demgemäß ist der Inhalt des Begriffes dem Bewertungsgesetz zu entnehmen. Dasselbe gilt für die §§ 216 Ziff. 1; 218 III und 225 b AO[1], die den Begriff i.S.d. § 214 AO verwenden[2].

1) §§ 1 III; 36; 73 II; 100 III; 127 a I; 131 IV; 145 II Ziff.1; 146 a II; 167 III, IV; 220 Ziff. 2;229 Ziff.1 AO;§ 3 V Ziff. 3 StAnpG.

2) §§ 131 IV; 161 I Ziff. 1 d; 215 II; 233 I AO.

3) Begriffe, deren genauere Abgrenzung nur von akademischem Wert wäre, lasse ich außer acht; so würde es kaum weiterführen, die Grenzen des Begriffes der "gewerblichen Zwecke" in § 17 V StAnpG näher festzulegen, da dann immer noch der Oberbegriff "sonstige Erwerbszwecke" eingreifen kann und beide wiederum nur Beispiele für den Begriff der "eigenwirtschaftlichen Zwecke "darstellen.

1) Die Vorschrift ist seit dem 1.4.1943 gegenstandslos; vgl. ausführlich Hübschmann/Hepp/Spitaler § 225 b AO.

2) Die in §§ 179–183 der neuen Abgabenordnung vom 23.3.1976 (BGBl S. 613), die am 1.1.1977 in Kraft tritt, enthalten den Begriff des gewerblichen Betriebes nicht.

II. § 72 ZIFF. 2 AO

§ 72 AO regelt die Zuständigkeit u.a. für die gesonderten Feststellungen gemäß §§ 214, 215 AO. Deshalb ist unter einem gewerblichen Betrieb jedenfalls dasselbe zu verstehen, wie in § 214 AO. Damit wird der Begriffsinhalt aber noch nicht ausgeschöpft. § 72 AO bezieht sich auch auf die Feststellungen nach § 215 II Ziff. 2 AO, die den Gewerbebegriff des Einkommen- und Körperschaftsteuerrechtes voraussetzen. § 72 Ziff. 2 AO muß deshalb auch diesen Bereich erfassen. Wenn beispielsweise zwei Steuerpflichtige in gepachteten Räumen mit fremdem Inventar eine Gastwirtschaft unterhalten, sind sie zwar Gewerbetreibende im Sinne des Einkommensteuergesetzes, ohne über einen gewerblichen Betrieb im Sinne des Bewertungsgesetzes zu verfügen. Dennoch ist für die einheitliche Feststellung ihrer Einkünfte gemäß § 72 Ziff. 2 AO das Betriebsfinanzamt zuständig. Betreiben zwei Anwälte in Sozietät eine Kanzlei, stellt das Betriebsfinanzamt (§ 72 Ziff. 2 AO) den Einheitswert ihres gewerblichen Betriebes (§§ 95, 96 BewG) fest, während das Finanzamt, von dessen Bezirk aus die Berufstätigkeit vorwiegend ausgeübt wird (§ 72 Ziff. 3 AO), die Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 215 II Ziff. 3 AO) einheitlich feststellt. § 72 regelt auch die Zuständigkeit für Maßnahmen der Steueraufsicht. Dies erfordert eine weitere Ausdehnung des Gewerbebegriffes. § 192 Ziff. 1 AO enthält den Begriff der "Gewerbehandlung"[3]. Damit sind Handlungen gemeint, die in Betrieben i.S.d. §§ 191 I AO vorgenommen werden. Demgemäß bezeichnet die "Gewerbehandlung" auch Vorgänge, die zu einer Umsatzsteuerpflicht führen.

Der "gewerbliche Betrieb" in § 72 Ziff. 2 AO umfaßt also nicht nur den Gewerbebegriff des Bewertungs-, Einkommen- und Körperschaftsteuergesetzes, sondern auch den des Umsatzsteuerrechts, je nachdem ob es um die ge-

3) § 212 I Ziff. 1 AO 1977 spricht nicht mehr von "Gewerbehandlungen", sondern von "Handlungen".

sonderte Feststellung von Einheitswerten, um die einheitliche Feststellung von Einkünften oder um Maßnahmen der Steueraufsicht geht[4].

III. § 165 d II AO

Durch die Meldepflicht nach § 165 b II AO werden die Betriebsaufnahmen (§ 165 AO) auf dem laufenden gehalten, damit im Falle des Entstehens einer Steuerpflicht die entsprechenden Ermittlungsunterlagen verfügbar sind[5]. Von dieser Zielsetzung her ist der Begriff "gewerblicher Betrieb" weit auszulegen: Immer wenn sich nach einem Einzelsteuergesetz aus gewerblichem Verhalten eine Steuerpflicht ergeben kann, besteht die Meldepflicht. Ein gewerblicher Betrieb liegt deshalb vor, wenn nach dem Einkommensteuer, Körperschaftsteuer-, Gewerbesteuer- oder Bewertungsgesetz ein gewerbliches Verhalten anzunehmen ist. Demnach sind sowohl der Pächter als auch der Verpächter eines Gewerbebetriebes nach § 165 d II AO meldepflichtig[6]. Der weitergehende Gewerbebegriff des Umsatzsteuergesetzes greift allerdings nicht ein, weil § 165 d II AO ausdrücklich die Land- und Forstwirtschaft sowie die sonstige selbständige Erwerbstätigkeit erwähnt[7].

§ 20: "Stehendes Gewerbe", "gewerbliche Anlage", "gewerbliche Tätigkeit" (§ 16 I – III StAnpG)

§ 16 I StAnpG verfolgt keine eigenen steuerlichen Zwecke, sondern definiert aus Gründen der Vereinheit-

4) § 18 AO 1977 ist insofern sprachlich klarer gefaßt. Der Begriff "gewerblicher Betrieb" in § 18 I Ziff. 2 AO 1977 bezieht sich auf die gesonderte Feststellung der bewertungsrechtlichen Einheitswerte gem. § 18o I Ziff. 1 AO 1977, während § 18o I Ziff. 4 AO 1977 die Zuständigkeit zur einheitlichen Einkunftsfeststellung nach § 18o I Ziff. 2 a AO 1977 regelt. Daher ist für den gewerblichen Betrieb ausschließlich das bewertungsrechtliche Gewerbeverständnis maßgebend.

5) § 138 I AO 1977 entspricht hinsichtlich des Gewerbeverständnisses dem § 165 d II.

6) Vgl. Hübschmann/Hepp/Spitaler § 165 d AO Anm. 4.

7) Derselbe Anwendungsbereich des § 165 d II ließe sich auch wie folgt begründen: Man legt den Begriff "gewerblicher Betrieb" streng i.S.d. Bewertungsgesetzes aus und erfaßt die übrigen gewerblichen Erscheinungsformen unter der "sonstigen selbständigen Erwerbstätigkeit". Dann ließe sich auch erklären, warum das Gesetz von "Erwerbstätigkeit" und nicht etwa von einer selbständigen "Tätigkeit" spricht (vgl. Hübschmann/Hepp/Spitaler § 165 b AO Anm. 4).

lichung und Vereinfachung den Begriff der Betriebsstätte, der in einer Vielzahl von Steuergesetzen Anwendung findet. Den Gewerbebegriff setzt er als bekannt voraus. Der Wortlaut ("Betrieb eines stehenden Gewerbes") deutet auf eine Anlehnung an § 2 I GewStG hin[1]. Jedoch wird allein die Bezugnahme auf §§ 2 I GewStG, 15 I EStG der Anwendungsbreite nicht gerecht. Wenn etwa eine Kapitalgesellschaft in mehreren Gemeinden eine Landwirtschaft betreibt, so handelt es sich kraft Rechtsform gemäß § 2 II Ziff. 2 GewStG um eine gewerbesteuerpflichtige Betätigung. Die Gesellschaft unterhält in jeder der Gemeinden eine Betriebsstätte[2]. Aber auch der Gewerbebegriff des Gewerbesteuergesetzes ist noch zu eng, um zu einer zufriedenstellenden Anwendung des § 16 I StAnpG zu führen. Wenn nach § 2 II VStG, 21 II Ziff. 3 BewG zu prüfen ist, ob ein international tätiger Modearzt im Inland eine Betriebsstätte unterhält, so darf dies jedenfalls nicht deshalb verneint werden, weil der Arzt kein Gewerbe im Sinne des Einkommen- und Gewerbesteuerrechts betreibe. Hier muß der Gewerbebegriff der §§ 95, 96 BewG den Ausschlag geben. Bei der Prüfung, ob ein Unternehmer eine Betriebsstätte gemäß § 4 I Ziff. 2 BHG unterhält, nützt der Gewerbebegriff des Bewertungsgesetzes wenig. Die §§ 3 ff. BHG regeln Vergünstigungen auf dem Gebiet der Umsatzsteuer. Deshalb ist der Gewerbebegriff des Um-

1) Tipke/Kruse § 16 StAnpG Anm. 3.

2) BFH v. 29.11.1960, BStBl 1961 S. 52; in derselben Entscheidung verneint der Bundesfinanzhof die Betriebsstätteneigenschaft eines Erholungsheimes der Gesellschaft, das ausschließlich für die sozialen Belange der Arbeitnehmer des Unternehmens zur Verfügung steht. Das Erholungsheim diene nämlich nicht "unmittelbar" dem gewerblichen Unternehmen. Dies sei zwar im Hinblick auf § 2 II Ziff. 2 GewStG bedenklich; man müsse aber aus dem "Gesichtspunkt der Gleichmäßigkeit" so entscheiden. Ich halte diese Begründung nicht für stichhaltig. Dadurch, daß der Gesetzgeber in § 2 II GewStG eine Sonderregelung getroffen hat, hat er selbst die Gleichheit zwischen natürlichen und nicht natürlichen Personen beseitigt. Dem ist auch bei der Auslegung des Betriebsstättenbegriffes Rechnung zu tragen. Außerdem sollen nach Sinn und Zweck des Zerlegungsverfahrens der §§ 28 ff. GewStG der Gemeinde ein Ausgleich für die Lasten gewährt werden, die ihr durch die Betriebsstätte eines Gewerbebetriebes, der in einer anderen Gemeinde liegt, entstehen. Solche Lasten entstehen aber auch durch ein Erholungsheim.

satzsteuerrechtes maßgebend, aus dem der Betriebsstättenbegriff abzuleiten ist[3]. Landwirte und Freiberufler können daher eine Betriebsstätte nach § 4 I Ziff. 2 BHG haben. Dasselbe gilt im Ergebnis auch für den Betriebsstättenbegriff in § 14 II Ziff. 1 BerlinFG[4]. Dem Betriebsstättenbegriff liegt also kein eigenes Gewerbebild des Steueranpassungsgesetzes oder das eines bestimmten anderen Gesetzes zugrunde[5]. Entscheidend ist vielmehr immer der Gewerbebegriff des jeweiligen Gesetzes, in dem das Vorliegen einer Betriebsstätte zu prüfen ist[6].

Während das Wort "Gewerbe" in § 16 II Ziff. 2 StAnpG in dem selben Sinne wie in Abs. 1 zu verstehen ist, kommt dem Gewerbebegriff des Abs. 3 eine ganz spezielle Bedeutung zu. Wenn hier von einer gewerblichen Anlage oder gewerblichen Tätigkeit gesprochen wird, so bezieht sich dies nur auf Anlagen, die dem Eisenbahngewerbe dienen, und auf Tätigkeiten, die mit dem Bergbau zusammenhängen.

§ 21: "Gewerbebetrieb" (§ 242 III AO)

§ 242 III AO behandelt die Wirkung des Rechtsbehelfes, der sich gegen die Untersagung des Gewerbebetriebes richtet[1]. Aus dieser besonderen Stellung im Rechtsschutzsystem wird auch der Inhalt des Begriffes deutlich: Die aufschiebende Wirkung des § 242 AO muß jedem Rechtsbehelf zukommen, der sich gegen das gewerbliche Ausübungsverbot einer Finanzbehörde richtet. Dabei spielt es keine Rolle,

3) George FR 1964, 281 f.; ders. S. 282 zum Betriebsstättenbegriff des § 16 I BHG mit Nw.

4) Vgl. Littmann § 14 BerlinFG Rdn. 6.

5) § 12 AO 1977 arbeitet nicht mehr mit dem Gewerbe- sondern mit dem inhaltlich weiteren Unternehmensbegriff.

6) Der letzte Absatz des Urteils des BFH v. 30.3.1960, BStBl S. 468 (470) widerspricht dem nur scheinbar. Aus den vorangegangenen Ausführungen geht hervor, daß im Falle der Verpachtung eines Teilbetriebs der Betriebsstättenbegriff nicht an der Gewerblichkeit scheitert, sondern daran, daß die Vermögensverwaltung vom Ort des Verwaltungssitzes aus erfolgt.

1) § 361 IV AO 1977 enthält eine insoweit inhaltsgleiche Regelung.

ob die Behörde die fragliche Betätigung zu Recht als Gewerbe qualifiziert hat. Das wird das Rechtsmittelgericht zu prüfen haben. Gewerblich ist deshalb jedes Verhalten, das in der Untersagungsverfügung einer Finanzbehörde als gewerblich angesehen wird.

§ 22: "Gewerbliches Unternehmen" (§ 115 I AO)

§ 115 AO[1] soll sicherstellen, daß Steuern, die an dem Betrieb des Unternehmens anknüpfen (vor allem die Umsatz- und Gewerbesteuer) nicht deshalb ausfallen, weil die Betriebsgegenstände Dritten gehören und der Unternehmer selbst kein pfändbares Vermögen besitzt[2]. Aus diesem Grunde muß u.a. immer dann ein gewerbliches Unternehmen angenommen werden, wenn im Betrieb Umsatzsteuer anfällt. "Gewerblich" ist deshalb hier so zu verstehen wie die Wendung "gewerblich oder beruflich" in § 2 I UStG. Dafür spricht auch, daß in §§ 115 II, 116 I AO das Adjektiv "gewerblich" dem Substantiv "Unternehmen" nicht hinzugefügt wird. Dementsprechend wird das Wort "gewerblich" allgemein nicht als eigenes, den Unternehmensbegriff einschränkendes Merkmal aufgefaßt[3]. Die Landwirte und Freiberufler betreiben daher ebenso ein gewerbliches Unternehmen, wie derjenige, der einen Liebhabereibetrieb unterhält. Der Gewerbebegriff ist also im weitesten Sinne zu verstehen.

1) Ab 1.1.1977: § 74 I AO.

2) Vgl. im einzelnen: BFH v. 27.6.1957, BStBl S. 279 (280).

3) Vgl. neben den einschlägigen Kommentierungen zu § 115 AO etwa die Verfügung der OFD Hannover v. 6.4.1962, DStZB 1962, 205.

§ 23: "Gewerbsmäßig" (§§ 397 I, 398 II AO)

Der Begriff entstammt dem Steuerstrafrecht. Nach der besonderen strafrechtlichen Teleologie reicht es aus, wenn der Steuerpflichtige sich durch die wiederholte Begehung von Straftaten nach §§ 397, 398 AO[1] eine fortlaufende Einnahmequelle verschaffen will. Die Beurteilungsrichtlinie zur Entscheidung von Grenzfällen ist das Maß an verbrecherischer Energie, das in der Tat zum Ausdruck kommt. Ohne auf Einzelheiten einzugehen[2], ist hervorzuheben, daß nur strafbare Handlungen zur Beurteilung der Gewerbsmäßigkeit in Betracht kommen und daß auch der nichtselbständige, der Gehilfe, gewerbsmäßig handeln kann.

SIEBENTER TEIL:
DER GEWERBEBEGRIFF IN DEN ÜBRIGEN BUNDESRECHTLICHEN STEUERVORSCHRIFTEN

Soweit der Sinn der Verwendung des Wortes "Gewerbe" wegen seines speziell technischen Gebrauchs (z.B. "gewerbesteuerpflichtig", "Gewerbeertrag", "Gewerbekapital" in §§ 1, 2 KartStV, "Bundesamt für gewerbliche Wirtschaft" in § 2 I InvZulG oder "Handelsgewerbe" in § 17 III TabakStG) nicht aus der sprachlichen Fassung klar hervorgeht, muß er aus der Teleologie der Vorschrift, ihrer Systematik und evtl. Sonderregeln[1] ermittelt werden. Im Prinzip ist eine grundsätzliche Übereinstimmung mit den Gewerbebegriffen des Einkommensteuer-, Körperschaftsteuer-, Gewerbesteuer-, Bewertungs- oder Umsatzsteuergesetzes erkennbar. Dazu die folgende Übersicht:

1) Ab 1.1.1977: §§ 373 I; 374 I AO.

2) Vgl. hierzu Hübschmann/Hepp/Spitaler § 397 AO Anm. 1o m.Nw.

1) z.B. § 2 I Ziff. 2 g Satz 2 VStG, der u.a. die Vermietung und Verpachtung in den gewerblichen Bereich einbezieht, oder z.B. die Begrenzung auf bestimmte gewerbliche Teilbereiche wie etwa auf den Absatz und die Verbreitung von Branntwein (§ 16 BranntweinmonopolG) oder auf die Herstellung und den Vertrieb von Zündwaren (§ 45 ZündwarenmonopolG) oder das Buchmachergewerbe (§ 2 I Rennwett- und LotterieG).

Der Begriff	in	richtet sich nach
"Gewerbebetrieb"	§ 2 I Ziff. 2 g Satz 1 VStG	§ 2 I, 2 GewStG
–	§ 2 I, II ZerlegungsG	§ 6 I KStG, 16 KStDV
–	§§ 2, 4 Ziff. 2 ErfVO	§ 2 I Ziff. 2 EStG[2]
–	§§ 22 III, 23 Ziff. 2 BerlinFG	§ 2 I Ziff. 2 EStG, § 6 I KStG, § 16 KStDV
–	§ 3 III ZonenrandFG	§ 2 I Ziff. 2 EStG, § 6 I KStG, § 16 KStDV
–	§ 2 III AußensteuerG	§ 2 I Ziff. 2 EStG
–	der Überschrift vor § 4o ZündwarenmonopolG	§ 2 I UStG
"gewerblicher Betrieb"	§ 59 EStDV	§ 2 I Ziff. 2 EStG
–	§§ 4, 5 ErfVO	§ 2 I Ziff. 2 EStG[3]
–	§ 3 III GrStG	§ 6 I KStG, § 16 KStDV
–	§ 14 II Ziff. 2 a, b BerlinFG	§ 2 I Ziff. 2 EStG, § 6 I KStG, § 16 KStDV
"gewerbliche Leistungen"	§ 1 II Satz 1 Ziff. 4 EntwLStG	§ 2 I Ziff. 2 EStG, § 6 I KStG, § 16 KStDV
–	§§ 1 III, 3 II Ziff. 2; 4 I Ziff. 1 G über st.Maßnahmen bei Auslandsinvestitionen der dt.Wirtschaft	§ 2 I Ziff. 2 EStG, § 6 I KStG, § 16 KStDV
"Gewerbeberechtigung"	§ 2 BewDV	§§ 95, 96 BewG
"Gewerbeausschuß"	§§ 4 II, 16 I, II BranntweinmonopolG	§ 2 I Ziff. 2 EStG, § 6 I KStG
"Gewerbe"	§ 16 II BranntweinmonopolG	§ 2 I Ziff. 2 EStG, § 6 I KStG
"gewerbliche Brennerei"	§§24, 28 BranntweinmonopolG	§ 2 I Ziff. 2 EStG, § 6 I KStG
"Gewerbetreibende"	§ 171 Ziff. 2 BranntweinmonopolG	§ 2 I Ziff. 2 EStG, § 6 I KStG
"gewerbliche oder berufliche Tätigkeit"	§ 1 III LStDV	§ 2 I UStG
"gewerbliche oder berufliche Zwecke"	§ 7 III 1.WobauG	§ 2 I UStG
"gewerblicher Unternehmer"	§ 1 I, II, IV Ziff. 3-5, V Ziff. 2, VI, VII WareneingangsbuchVO	§ 2 I Ziff. 2 EStG, § 6 I KStG
–	§ 1 II, III WarenausgangsbuchVO	§ 2 I Ziff. 2 EStG, § 6 I KStG
"selbständiger Gewerbetreibender"	§ 1 I WareneingangsbuchVO	§ 2 I Ziff. 2 EStG, § 6 I KStG
"gewerbliche Weiterveräußerung"	§ 1 III WareneingangsbuchVO	§ 2 I Ziff. 2 EStG, § 6 I KStG
"gewerbliche Vermittlung"	§ 1 III WareneingangsbuchVO	§ 2 I Ziff. 2 EStG, § 6 I KStG
"gewerbliche Tätigkeit"	§ 35 I GewStDV	§ 35 a II GewStG
"gewerbsmäßig"	§ 1o I VersStG	§ 2 I Ziff. 2 EStG
–	§ 1o II LeuchtmittelStG, § 26 LeuchtmittelStDV	§ 2 I UStG
–	§ 9 II SpielkartenStG	§ 2 I UStG
–	§§ 2 I, 5 I, 6 I RennwettundLotterieG	§ 2 I Ziff. 2 EStG, § 6 I KStG
"Betrieb gewerblicher Art"	§ 18 III Ziff. 1 UmwStG	§ 1 I Ziff. 6 KStG
"gewerbliche Betriebsstätte"	§ 1 II InvZulG	§ 2 I Ziff. 2 EStG, § 6 I KStG, § 16 KStDV
"gewerbliche Räume"	§§ 92 II, 92 a II 2.WobauG	§ 2 I UStG
"verarbeitendes Gewerbe"	§ 19 I Ziff. 1 a BerlinFG	§ 2 I Ziff. 2 EStG, § 6 I KStG, § 16 KStDV
"Baugewerbe"	§ 19 I Ziff. 1 a BerlinFG[4]	§ 2 I Ziff. 2 EStG, § 6 I KStG, § 16 KStDV
"eigengewerblich"	§ 33 I, II GrStG	§§ 95, 96 BewG[5]

2) BFH v. 29.1.197o, BStBl S. 319; dazu kritisch: Herrmann/Heuer § 2 ErfVO Anm. 1.

3) Herrmann/Heuer § 5 ErfVO Anm. 2.

4) Zur Abgrenzung des "verarbeitenden Gewerbes" vom "Baugewerbe" vgl. BFH v. 14.1.1975, BStBl S. 392, 4o6 mit ablehnender Anm. von Schellenberger (DStZA 1975, 231); dagegen zustimmend: Kajet DB 1975, 818.

5) Vgl. Troll § 33 Rdn. 5.

ACHTER TEIL:
DER GEWERBEBEGRIFF IM SAARLÄNDISCHEN STEUERRECHT

Im Interesse einer einheitlichen Wirtschaftsordnung dominiert in Art. 1o5 GG die Steuergesetzgebungshoheit des Bundes. Die Gesetzgebungshoheit der Länder ist auf den engen Bereich begrenzt, den die konkurrierende Gesetzgebungshoheit des Bundes und die örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern gemäß Art. 1o5 II, IIa GG offenlassen. In den saarländischen Verbrauch- und Aufwandsteuergesetzen[1] spielt der Gewerbebegriff insgesamt gesehen keine große Rolle. Er kommt im Grunderwerbsteuerrecht und im Vergnügungssteuergesetz vor. Darüber hinaus wird das Wort "Gewerbe" in einigen saarländischen Durchführungsverordnungen verwandt.

§ 24: Der Gewerbebegriff des Grunderwerbsteuerrechts

§ 2 I Satz 2 Ziff. 2 GrEStG[2] enthält den Ausdruck "Gewerbeberechtigungen". § 1 VI Satz 1 des Gesetzes 72o über die Grunderwerbsteuerbefreiung beim Wohnungsbau[3] spricht von den "gewerblichen oder freiberuflichen Zwecken" und in § 6 der Durchführungsverordnung zum Gesetz über die Grunderwerbsteuerbefreiung beim Wohnungsbau[4] finden sich die Wendungen der "gewerblichen oder beruflichen Mitbenutzung" und der "gewerblichen oder beruflichen Nutzung".

Die Grunderwerbsteuer belastet den Umsatz von Grundstücken. Der Grundstücksbegriff des § 2 GrEStG richtet sich grundsätzlich nach dem Bürgerlichen Recht, nicht nach dem Grundstücksbegriff des Bewertungsgesetzes[5].

1) Zur Auslegung des Art. 1o5 II a GG vgl. BVerwG NJW 1974, 23o1; 1975, 1c47.

2) BS Saar III, 61119-1.

3) BS Saar III, 61119-2.

4) BS Saar III, 61119-2-1.

5) Vgl. dazu die Begründung zum Grunderwerbsteuergesetz in RStBl 194o S. 388 f.

Um der Grunderwerbsteuer nicht den Charakter einer Gewerbesteuer zu geben, modifiziert § 2 I Satz 2 GrEStG den bürgerlichrechtlichen Grundstücksbegriff u.a. durch die Herausnahme der "Gewerbeberechtigungen". Der Begriff der "Gewerbeberechtigung" stammt aus § 58 BewG a.F. Insofern stimmen das Grunderwerbsteuergesetz und das Bewertungsgesetz überein[6]. Das Bewertungsänderungsgesetz 1963 hat den Begriff der Gewerbeberechtigungen nicht mehr verwendet, weil ihre praktische Bedeutung mit Einführung der Gewerbefreiheit ständig abgenommen hat und heute nur noch für die Mineralgewinnungsrechte (vgl. § 1oo BewG v. 26.9.1974) existiert. Wenn in dem neuen Bewertungsgesetz deshalb auch der Begriff "Gewerbeberechtigungen" nicht mehr enthalten ist, so ändert dies nichts daran, daß für die "Gewerbeberechtigungen" i.S.d. § 2 I Satz 2 Ziff. 2 GrEStG der Gewerbebegriff der §§ 95, 96 BewG maßgebend ist[7].

Das Wohnungsbaugesetz für das Saarland[8] will zur Beseitigung von Wohnungsnot, zur Bildung von Einzeleigentum, zur Förderung des Sparwillens und zur Entfaltung eines gesunden Familienlebens beitragen (§ 1 II WobauG). Es beabsichtigt also die Förderung von Zielen, die im privaten Lebenskreis des Bürgers liegen. Dem entspricht es, wenn § 42 VI WobauG Wohnungen, die zu "gewerblichen oder beruflichen Zwecken" mitbenutzt werden, nur unter ganz bestimmten Voraussetzungen als steuerbegünstigt anerkennt. Die "gewerblichen oder beruflichen Zwecke" stehen im Gegensatz zur privaten Zweckbestimmung des Raumes. Der Gewerbebegriff steht deshalb - wie in § 2 I UStG - als Gegenbegriff für den privaten Bereich. Gemäß § 6 der Durchführungsverordnung zum Gesetz über die Grunderwerbsteuerbefreiung beim Wohnungsbau ist dieses begriffliche Verständnis auch für § 1 VI des Gesetzes Nr. 72o über die Grunderwerbsteuer beim Wohnungsbau verbindlich.

6) Vgl. die Begründung zum Grunderwerbsteuergesetz in RStBl 194o S. 393.

7) Boruttau/Klein § 2 Tz 37; vgl. allerdings zu den Besonderheiten des Grunderwerbsteuerrechts: BFH v. 2.9.1959, BStBl S. 454.

8) Amtsbl. 1959, 1349.

§ 25: Der Gewerbebegriff des Vergnügungssteuergesetzes

Die Vergnügungssteuer - auch als Lustbarkeitssteuer bezeichnet - soll vermeidbare Aufwendungen für die Teilnahme an Vergnügungen erfassen, um dadurch dem Überhandnehmen von Vergnügungen entgegenzuwirken. Ihr prohibitiver Charakter kommt in den Begründungen zum Ausdruck, die im 19. Jahrhundert für die Vergnügungssteuer gegeben wurden: Sie solle "der Verlockung zum Wirtshausbesuch durch Verheißung unentgeltlicher Belustigungen" entgegentreten[1]. Das saarländische Vergnügungssteuergesetz gebraucht das Wort "Gewerbe" in §§ 2 I Ziff. 1, 3, 4; 5 II in unterschiedlichen Redewendungen. Eine nähere Bestimmung des Gewerbebegriffes gibt das Vergnügungssteuergesetz nicht. Maßgebend ist deshalb grundsätzlich der allgemeine von der Verkehrsauffassung geprägte steuerliche Gewerbebegriff, den § 1 GewStDV beschreibt. Der Gewerbebegriff kann somit nicht durch eine Anzahl unabdingbarer Merkmale definiert, sondern nur durch eine Reihe abstufbarer Charakterzüge beschrieben werden: Er ist ein normativer Realtypus. Da es im Vergnügungssteuergesetz nicht um "das Gewerbe" schlechthin, sondern nur um die ganz speziellen gewerblichen Betätigungsformen des § 2 I VgnStG geht[2], ist er kein Homonym. Der besondere Verwendungszusammenhang des Wortes "Gewerbe" im Vergnügungssteuerrecht macht weitere Präzisierungen erforderlich.

§ 2 I VgnStG verwendet den Ausdruck in dreifacher Form: Es ist die Rede von "gewerblichen" Vergnügen (Ziff. 5), solchen "gewerblicher Art" (Ziff. 1 und 3) und schließlich von denen, die "berufs- oder gewerbsmäßig" betrieben werden (Ziff. 4). Steckt hinter der unterschiedlichen Ausdrucksweise jeweils ein anderer Begriffsinhalt?

1) HwStR "Vergnügungssteuer" Anm. 1.

2) Auch der Begriff des "Gewerbes" in § 5 II VgnStG bezieht sich jeweils auf eine ganz bestimmte Veranstaltung gem. § 2 I VgnStG.

§ 2 I VgnStG enthält eine abschließende Aufzählung der Vergnügungen, die eine Steuerpflicht auslösen. Es entspricht der Systematik dieses detaillierten Vergnügungskataloges, daß das Gesetz sich eines genauen und konsequenten Sprachgebrauchs bedient. Diese Systematik des § 2 I VgnStG gewinnt im Hinblick auf seine geschichtliche Entwicklung eine besondere Bedeutung: Vor dem zweiten Weltkrieg wurde die Vergnügungssteuer aufgrund der Bestimmungen des Reichsrats über die Vergnügungssteuer (VStB) erhoben[3]. § 2 I VStB besteuerte "alle im Gemeindebezirke veranstalteten Vergnügungen". § 2 II VStB enthielt einen beispielhaften, nicht abschließenden Vergnügungskatalog. Die saarländische Verordnung über die Erhebung von Vergnügungssteuern vom 25.3.1957 (VStVO)[4] lehnte sich eng an die Bestimmungen des Reichsrats über die Vergnügungssteuer an: § 2 I VStVO erklärte "die im Gemeindegebiet veranstalteten Vergnügungen" zum Steuergegenstand; § 2 II VStVO zählte beispielhaft einen Katalog von Vergnügungen auf. Die Schwierigkeit der Anwendung dieser vergnügungssteuerlichen Vorschriften lag in der Unbestimmtheit des Vergnügungsbegriffs, um dessen Festlegung sich die Rechtsprechung vergeblich bemühte[5]. Deshalb wandte sich das Vergnügungssteuergesetz von dieser Art der Erfassung des Steuergegenstandes ab. § 2 I VgnStG unterwirft nicht schlechthin alle Vergnügungen, sondern nur die der Ziff. 1-7 der Steuerpflicht. Die Vergnügungen des § 2 I Ziff. 1, 3, 4, 5, VgnStG waren bereits im Beispielskatalog des § 2 II VStVO, nämlich in Ziff. 1, 2, 6 und 8 angeführt. Allerdings enthielten die entsprechenden Vergnügungen des § 2 II Ziff. 1, 2, 6, 8 VStVO nicht den Zusatz, daß es sich um "gewerbliche" bzw. um solche "gewerblicher Art" handeln müsse. Bereits die "Tanzveranstaltungen", die "Varieté- und Kabarettveranstaltungen", die "sportlichen Veranstaltungen" und die "Vorführung von

3) RStBl 1926 S. 262 in den Fassungen vom 7.6.1933 (RGBl S. 351), vom 22.12. 1933 (RGBl 1934 S. 35) und vom 17.1o.1939 (RGBl S. 2o54).

4) Amtsbl. S. 341.

5) Vgl. dazu die Nw. bei Surén, S. 267 ff.

Filmen" waren vergnügungssteuerpflichtig. § 2 I VgnStG spricht demgegenüber von den "Tanzveranstaltungen gewerblicher Art", den Varieté- usw. Vorstellungen "gewerblicher Art", den "sportlichen Veranstaltungen, die berufs- oder gewerbsmäßig betrieben werden". Dies deutet zum einen auf eine bewußte Einengung des steuerlichen Objektsbereiches hin: Nicht jede Tanzveranstaltung soll vergnügungssteuerpflichtig sein, sondern nur diejenige gewerblicher Art. Nicht jede Filmvorführung fällt unter die Vergnügungssteuer, sondern nur die gewerbliche. Zum andern spricht diese bewußte Einengung des Objektsbereiches für eine Unterscheidung der Gewerbeinhalte: Nicht die Filmvorführung "gewerblicher Art", sondern nur die "gewerbliche" ist vergnügungssteuerpflichtig. Wodurch unterscheiden sich die beiden Ausdrücke?

Zu den "gewerblichen" Filmvorführungen gehören alle die Veranstaltungen, die dem Bild der gewerblichen Filmvorführung entsprechen, das die Verkehrsauffassung von diesem Gewerbezweig hat. Die Verkehrsauffassung ihrerseits ist in § 1 GewStDV festgehalten. Der gewinngerichtete Leistungsaustausch ist damit unabdingbare Voraussetzung gewerblicher Tätigkeit. Das Leitbild der gewerblichen Filmvorführung kann nur den Berufen entnommen werden, die – im engeren Sinne interpretiert – nachhaltig mit Gewinnabsicht unter Teilnahme am allgemeinen Wirtschaftsverkehr Filme vorführen. Dazu gehören vor allem die Kinobesitzer. Den Gegenbegriff dazu stellt der private Filmvorführer, der in seiner Freizeit zu seinem Vergnügen Filme dreht, die er im Freundeskreis vorführt. Die Zuordnung eines Lebenssachverhaltes muß sich an diesen Gegentypen orientieren: Gebietet der Gleichheitssatz einen konkreten Fall dem Bild des Kinobesitzers oder dem des Filmamateurs zuzurechnen? Dazu zwei Beispiele: Die "Sex-Shops" zeigen in ihren Verkaufsräumen häufig in speziellen Vorführgeräten Sex-Filme. Die Kunden, die für einen gewissen Geldbetrag im "Sex-Shop" einkaufen, sind berechtigt, eine Filmvorführung zu verfolgen. Das Vorführen der Filme gehört

hier also zum Gewerbebetrieb des "Sex-Shop"-Inhabers. Jede Filmvorführung ist eine gewerbliche Veranstaltung i.S.d. § 2 I Ziff. 5 VgnStG. Ein weiteres Beispiel: Ein Steuerpflichtiger unternimmt in seinem Urlaub eine Kajaktour durch Alaska. Darüber dreht er einen Film, der zunächst nur für seine eigenen Zwecke gedacht ist. Als der Film besonders gut gelingt, zeigt er ihn gegen Entgelt in Kanu-Clubs, Jugendverbänden usw. seiner Heimatstadt. Obwohl sich der Steuerpflichtige mit Gewinnabsicht an einen größeren Personenkreis wendet, überwiegt bei diesen Filmvorführungen noch der private Charakter. Erst wenn der Steuerpflichtige über einen längeren Zeitraum hinweg, nicht nur auf ein Gebiet begrenzt, unter Einsatz von Werbung und Anmietung eines Vorführraumes den Film zeigt, so daß sich aus dem Film-Vorführungen im Laufe der Zeit eine kontinuierliche Nebenbeschäftigung mit entsprechenden Einnahmen entwickelt, wird der private Bereich verlassen. Die Filmvorführungen werden dann gewerblich.

Wie steht es diesbezüglich mit den Tanzveranstaltungen "gewerblicher Art"? In § 1 I Ziff. 6 KStG wird die Wendung benützt, um ein Abweichen vom allgemeinen Gewerbebegriff in dem Sinne deutlich zu machen, daß nicht alle Merkmale des Gewerbebildes (vor allem nicht das der Gewinnabsicht) vorliegen müssen. Dies könnte auch auf das Vergnügungssteuerrecht zutreffen. Die Vergnügungssteuer will die vermeidbaren Aufwendungen des Bürgers erfassen. Wer Geld für derartige "Lustbarkeiten" hat, soll (über den Eintrittspreis) mit der Vergnügungssteuer belastet werden. Aus dieser Sicht ist es gleichgültig, ob der Veranstalter einen Überschuß anstrebt oder nicht. Die Veranstaltung und die - aus der Sicht des Gesetzgebers - überflüssige Geldausgabe des Steuerpflichtigen bleiben dieselben. Dem Begriff der "gewerblichen Art" kommt somit eine analoge Funktion zu wie in § 1 I Ziff. 6 KStG: Er soll deutlich machen, daß die Gewinnabsicht nicht unabdingbare Voraussetzung des Gewerbeverständnisses ist[6].

6) "Gewerbliche" Tanzveranstaltungen usw. fallen selbstverständlich a minore ad maius in den steuerpflichtigen Bereich.

Wenn aber die Gewinnabsicht fehlt, müssen die übrigen Merkmale verstärkt verwirklicht sein. Dafür, ob dies bei Veranstaltungen im Sinne der Ziff. 1 und 3 des § 2 I VgnStG der Fall ist, gibt es im Vergnügungssteuerrecht ein besonderes Merkmal. Es läßt sich durch einen Rückblick auf die Vorgänger des Vergnügungssteuergesetzes erschliessen. Gemäß § 2 Ziff. 4 VStB, § 3 I Ziff. 8 VStVO waren "Veranstaltungen, die der Leibesübung dienen", steuerfrei. Die Steuerbefreiung trat allerdings nicht bei "gewerbsmäßigen Veranstaltungen" dieser Art ein. "Veranstaltungen, für deren Bereich ein Eintrittsgeld erhoben wird, gelten schon dann als gewerbsmäßig, wenn Personen als Darbietende auftreten, die das Auftreten berufs- und gewerbsmäßig betreiben". Die Vorschriften enthalten insoweit einen verallgemeinerungsfähigen Rechtsgedanken. Wenn der Veranstalter - auch wenn er selbst keinen Gewinn anstrebt - Personen auftreten läßt, die ein Entgelt verlangen (Musiker, Sänger, Kabarettisten usw.), dann wächst sein wirtschaftliches Risiko. Automatisch muß er die Veranstaltung in größerem Rahmen aufziehen: Er muß durch Werbung einen größeren Personenkreis ansprechen, geeignete Räume anmieten, für die Einhaltung der polizeilichen Vorschriften sorgen und überhaupt umfangreiche Vorsorge in jeder Hinsicht treffen. Er verläßt damit seinen privaten Lebenskreis; die Veranstaltung nimmt Formen "gewerblicher Art" an.

Außerhalb des steuerpflichtigen Bereiches liegen regelmäßig die Tanzveranstaltungen der Vereine, die zur Förderung des geselligen Zusammenseins der Vereinsmitglieder dienen, selbst wenn ein Überschuß durch die Veranstaltung erzielt werden soll, selbst wenn nicht nur die Mitglieder, sondern auch Verwandte und Freunde eingeladen werden und selbst wenn eine Kapelle (nebenberuflicher?) Freizeitmusiker gegen Entgelt zum Tanz aufspielt. Der familiäre Vereinscharakter dieser Veranstaltungen überwiegt den der anonymen Massenvergnügung zu Erwerbszwecken. Problematisch dürfte die Einordnung einer Reihe von Veranstaltungen zur Faschingszeit sein. Der Zweck vieler Karnevalsvereine geht darauf aus, einen größeren

Publikumskreis außerhalb der Reihen des Vereins anzusprechen und nicht unerhebliche Überschüsse zu erzielen. Im einzelnen gilt es zu prüfen: Werden Überschüsse angestrebt? Dabei ist es unerheblich, wie dieser Gewinn verwandt werden sollen (z.B. zur finanziellen Unterstützung bestimmter Vereinsaktivitäten). Welche finanziellen Risiken werden eingegangen? Müssen Räumlichkeiten angemietet werden? Welche Honorare erhalten die Darbietenden? Es ist ein Unterschied, ob das eigene Vereinsmitglied unentgeltlich oder ein bekannter Faschingsstar gegen eine hohe Gage auftritt; es ist etwas anderes, ob Max Greger oder eine unbekannte Vorortband das Musikprogramm gestaltet. Eine generelle Einordnung der Veranstaltungen der Karnevalsvereine läßt sich also nicht treffen. Der Einzelfall entscheidet. Auch die Veranstaltungen anderer Vereine (z.B. Sportvereine) oder sonstiger Vereinigungen (z.B. die der Presse- und Bühnenangehörigen) können die Voraussetzungen einer "Tanzveranstaltung gewerblicher Art" erfüllen. Um ein aktuelles Beispiel aus dem Saarland zu wählen: In jedem Jahr findet in Saarbrücken der sog. PreMaBüBa (Presse-Maler-Bühnen-Ball) statt. Es handelt sich um eine Faschingsveranstaltung der Angehörigen der Presse und der Saarbrücker Bühnen. Für die Veranstaltung wird bereits Wochen vorher in Presse, Rundfunk und an Plakatsäulen geworben; dabei wird auch der französische und luxemburgische Grenzraum angesprochen. Die Veranstaltung selbst findet an drei Tagen (Faschingssamstag bis Rosenmontag) jeweils von etwa 2o Uhr bis zum nächsten Morgen statt. Veranstaltungsort ist die Kongreßhalle in Saarbrücken, die in allen Räumlichkeiten an den drei Veranstaltungstagen jeweils etwa 4ooo - 5ooo Besucher aufnimmt. Das Musikprogramm wird in den verschiedenen Räumen von mehr als zehn, z.T. hochklassigen Berufskapellen bestritten. Von 2o - 22 Uhr findet zu Beginn einer jeden Veranstaltung im Großen Saal der Kongreßhalle eine "Musikshow" mit bekannten Schlagerstars (z.B. Karel Gott, Roberto Blanco) statt. Die Eintrittspreise liegen bei etwa 3o DM pro Veranstaltung. Selbst wenn die Veranstalter des PreMaBüBa nur ihre Kosten decken, keinen Ge-

winn erstreben wollen, hat der Umfang dieser Veranstaltungsserie derartige Ausmaße angenommen, daß nicht mehr von einer eher privaten Veranstaltung der Presse- und Bühnenangehörigen gesprochen werden kann. Es handelt sich hier um eine Tanzveranstaltung "gewerblicher Art" (wenn nicht gar um eine "gewerbliche" Tanzveranstaltung). Entsprechend ist der Begriff der "gewerblichen Art" in § 2 I Ziff. 3 VgnStG zu handhaben.

Die sportlichen Veranstaltungen des § 2 I Ziff. 4 VgnStG dürfen nicht nur "gewerblicher Art" sein; sie müssen "berufs- oder gewerbsmäßig" betrieben werden. Die Veranstaltung muß also der Gewinnerzielung dienen. Ansonsten ist zu prüfen, ob die Veranstaltung den Charakter einer gewerblichen Sportveranstaltung (z.B. Catcher-Turnier, Berufsboxveranstaltung, Pferderennen, Bundesliga-Fußball u.ä.) hat oder ob sie mehr den Charakter einer internen Vereinsveranstaltung trägt (z.B. Stiftungsfest des Turnervereins, Amateur-Fußball der unteren Klassen usw.). Ein wichtiges Indiz ist auch hier, ob und wie hoch die Akteure der Veranstaltung bezahlt werden.

Gemäß § 5 II Satz 1 VgnStG gelten alle Anwesenden als Teilnehmer einer Veranstaltung, "mit Ausnahme der in Ausübung ihres Berufes oder Gewerbes beschäftigten Personen". Der Sinn dieser Vorschrift geht aus Satz 2 des § 5 II VgnStG hervor: Teilnehmer (im Sinne von: Besucher) einer Veranstaltung sind nicht der Veranstalter (z.B. Kabarettbesitzer) seine Hilfskräfte (z.B. Garderobenfrau, Platzanweiser, Kellner) und die Darbietenden (z.B. Kabarettist). Gemessen an diesem Sinngehalt ist die sprachliche Fassung des § 5 II VgnStG mißglückt. Nach § 5 II Satz 1 VgnStG wären z.B. auch die Akteure einer nichtsportlichen Veranstaltung i.S.d. § 2 I VgnStG "Teilnehmer", für die die Darbietung nicht die Ausübung eines Berufes oder Gewerbes darstellt. Die Studentin, die einmal für ihre Freundin als Platzanweiserin im Kino einspringt, wäre Teilnehmerin an der gewerblichen Filmvorführung. Eine ent-

sprechend weite Interpretation des Berufs- und Gewerbebegriffes muß dies korrigieren. Berufs- und Gewerbetreibende i.S.d. § 5 II VgnStG sind deshalb alle Anwesenden, die die Vergnügung veranstalten, vom Veranstalter als Hilfskräfte zur Durchführung der Veranstaltung eingesetzt werden oder die als Darbietende in der Veranstaltung auftreten.

NEUNTER TEIL:
ZUSAMMENFASSUNG UND FOLGERUNGEN

Das Steuerrecht kennt keinen allgemein verbindlichen Gewerbebegriff. Seine unterschiedlichen Begriffsinhalte lassen sich unter mehreren Gesichtspunkten systematisieren. Es sind zunächst Gewerbebegriffe mit einer eigenständigen und einer rezipierten Begriffsbildung zu unterscheiden:

Gewerbebegriff	Herkunft des Begriffes: Steuerrecht	Herkunft des Begriffes: sonstiges Rechtsgebiet
eigenständig	§ 2 I Ziff. 2 EStG, § 1 I Ziff. 6 KStG, § 2 III GewStG, § 2 I UStG, § 96 BewG, § 97 II BewG, § 242 III AO, §§ 2 I, 5 II VgnStG	
rezipiert	§§ 21 I Ziff. 3, 5o a IV b EStG	gewerblicher Rechtsschutz (z.B. PatG)
	§ 6 I KStG	§ 2 I Ziff. 2 EStG
	§ 16 KStDV	Handels- u.Wirtschaftsrecht (z.B. §§ 1 II, 2, 3 II; 38 HGB, §§ 3, 278 III AktG, § 13 GmbHG 17 II GenG)
	§ 2 I, II Ziff. 1 GewStG	§ 2 I Ziff. 2 EStG
	§ 2 II Ziff. 2 GewStG	Wirtschaftsrecht (z.B. AktG, GmbHG)
	§ 12 I GewStG	§§ 95, 96 BewG
	§ 35 a II GewStG	Gewerbeordnung
	§ 2 III UStG	§ 1 I Ziff.6 KStG
	§ 95 I BewG	§ 2 I Ziff. 2 EStG
	§ 97 I Ziff. 5 BewG	§ 2 I Ziff. 2 EStG
	§ 97 I Ziff. 1–4BewG	Wirtschaftsrecht (z.B. AktG, GmbHG)
	§§ 214 Ziff. 1, 2; 216 Ziff. 1; 218 III; 225 b AO	§§ 95, 96 BewG
	§ 72 Ziff. 2 AO	§ 2 I Ziff. 2 EStG, § 6 I KStG, § 16 KStDV § 2 II, III GewStG, §§ 95-97 BewG, § 2 I UStG
	§ 165 d II AO	§ 2 I Ziff. 2 EStG, § 6 I KStG, § 16 KStDV § 2 II, III GewStG, §§ 95-97 BewG
	§ 115 I AO	§ 2 I UStG
	§§ 97 I, 398 II AO	Strafrecht
	§ 2 I Satz 2 Ziff.2 GrEStG	§§ 95, 96 BewG
	§ 1 VI G 72o über die Grunderwerbsteuerbefreiung beim Wohnungsbau	§ 2 I UStG

Eine weitere Differenzierung kann daran anknüpfen, welche Betätigungsarten in den Gewerbebereich einbezogen und welche aus ihm ausgeschlossen sind:

Der Gewerbebegriff des (der)	umfaßt (+)/nicht (-)/zum Teil (z.T.)				
	die Land- u.Forstw.	die selbst.Arbeit	die nichtselbst. Arbeit	den Privatbereich einkommenst.-pflichtig	einkommenst.-frei
§ 2 I Ziff. 2 EStG	-	-	-	-	-
§§ 21 I Ziff. 3; 5o a IV b EStG	+	-	-	-	-
§§ 95, 96 BewG	-	z.T.	-	-	-
§ 6 I KStG	-	+	+	-	-
§ 2 III GewStG, § 97 II BewG	-	+	+	-	-
§ 2 I UStG	+	+	+	z.T.	z.T.
§ 16 KStDV	+	+	+	+	-
§ 2 II Ziff. 2 GewStG, § 97 I Ziff. 1-4 BewG	+	+	+	+	+

Eine Reihe von Gewerbebegriffen setzt ein bestimmtes positives unabdingbares Merkmal voraus:

Der Gewerbebegriff des (der)	setzt voraus (+)/setzt nicht voraus (-)			
	Gewinnabsicht (im weiteren Sinne)	Einnahmenerzielung	erlaubte Tätigkeit	unerlaubte Tätigkeit
§ 2 I Ziff. 2 EStG, § 6 I KStG, § 16 KStDV, §§ 95, 96, 97 Ziff. 5 BewG, § 2 I, II Ziff. 1 GewStG	+	+	-	-
§ 1 I Ziff. 6 KStG, § 2 III UStG, § 2 III GewStG, § 2 I UStG	-	+	-	-
§ 2 II Ziff. 2 GewStG, § 97 I Ziff. 1-4 BewG	-	-	-	-
§§ 397 I, 398 II AO	+	+	-	+

Schließlich verläuft die Grenzlinie zwischen Typus- und Klassenbegriffen durch die gewerblichen Erscheinungsformen des Steuerrechts. Während in einem Teil der Begriffe die typologischen Aspekte überwiegen, werden andere von einer Anzahl unabdingbarer, klarer Merkmale geprägt:

Typusbegriff	Klassenbegriff
§ 2 I Ziff. 2 EStG, §§ 1 I Ziff. 6; 6 I KStG, § 2 I, II Ziff. 1, III GewStG, §§ 95, 96, 97 I Ziff. 5 BewG, § 2 I UStG	§ 16 KStDV, § 2 II Ziff. 2 GewStG, § 97 I Ziff. 1-4 BewG, sowie die rein technischen Bezeichnungen wie z.B."Gewerbesteuergesetz", "Gewerbesteuermeßbetrag" oder "Bundesamt für gewerbliche Wirtschaft"

Angesichts dieser inhaltlichen Verwendungsvielfalt erstaunt es nicht, daß identische Ausdrücke einen unterschiedlichen Begriffsinhalt besitzen. Unter die "Gewerbebetriebe" im Sinne des Einkommensteuergesetzes fallen andere Sachverhalte als unter die des Körperschaftsteuergesetzes, des Bewertungsgesetzes, die gewerbesteuerlichen Gewerbebetriebe kraft Rechtsform oder etwa die des § 242 III AO. Der "gewerbliche Betrieb" wird in § 7 e I EStG, § 59 EStDV und §§ 4, 5 ErfVO im Sinne des einkommensteuerlichen "Gewerbebetriebes" verwandt. Der "gewerbliche Betrieb" in § 14 II Ziff. 2 a, b BerlinFG richtet sich - je nach der Rechtsnatur des Steuerpflichtigen - nach dem einkommen- oder körperschaftsteuerlichen Gewerbebetriebsbegriff. § 95 I BewG gebraucht den Ausdruck "gewerblicher Betrieb" im bewertungsrechtlichen Sinne und in § 72 Ziff. 2 AO kann er einen einkommensteuer-, körperschaftsteuer-, umsatzsteuer- oder bewertungsrechtlichen Bedeutungsinhalt haben. Auch der Ausdruck "gewerbliches Unternehmen"hat im Einkommensteuerrecht (§15 I Ziff.1 EStG), im Körperschaftsteuerrecht (§ 7 a I KStG) und in der Abgabenordnung (§ 115 I AO) jeweils einen unterschiedlichen Inhalt.

Welche Konsequenzen ergeben sich aus dem gewerblichen Bedeutungspluralismus für das vorhandene oder ein zukünftiges Steuerrechtssystem? Ist der Gewerbebegriff ein Symptom der Systemlosigkeit und Überkompliziertheit des geltenden Steuerrechtes, die es zu bekämpfen gilt, oder ist er ein Beispiel für die unvermeidliche Begriffsvielfalt zur Erreichung der unterschiedlichen Steuerzwecke? Ist der steuerliche Gewerbebegriff Ausdruck eines kodifizierten Chaos oder Paradebeispiel für die Relativität der Rechtsbegriffe?

Der Gesetzgeber richtet sich an die Allgemeinheit und muß sich folglich bemühen, der Allgemeinheit - nicht nur den Juristen - verständlich zu sein. Er kann deshalb nicht bei jedem vielleicht nur geringfügigen Bedeutungsunterschied zu einem anderen Ausdruck überwechseln. Um für

seinen Adressatenkreis verständlich zu bleiben, muß er die Terminologie der Rechtssätze möglichst am allgemeinen Sprachgebrauch ausrichten. Die natürliche Sprache verfügt aber nicht über die erforderliche Ausdrucksvielfalt, um juristisch exakt die verschiedenen Schattierungen eines Begriffes hervorzuheben. So ist es kaum vorstellbar, wie der Gesetzgeber in umgangssprachlich unterschiedlichen Redewendungen die Verschiedenheit der Gewerbebegriffe der Gewerbeordnung, des Handelsgesetzbuches, des Strafgesetzbuches oder etwa des Gesetzes gegen den unlauteren Wettbewerb hätte deutlich machen sollen, ohne den Gesetzestext gleichsam zu einem Kommentar werden zu lassen. Zudem ist das begriffliche Material der Umgangssprache seinerseits keineswegs eindeutig. Gerade der Gewerbebegriff wird umgangssprachlich im unterschiedlichsten Sinne gebraucht[1]. Eine Unterscheidung zwischen den Gewerbebegriffen des Handelsrechtes, der Gewerbeordnung oder der einzelnen Steuerrechtsgebiete trifft die Umgangssprache nicht, weil hinsichtlich des Kernbereichs dieser Begriffe oft eine Übereinstimmung besteht. Randzonen des Gewerbebegriffes werden erst durch seine Verwendung in einem Rechtssatz relevant. Es ist eine juristische Aufgabenstellung, die begrifflichen Grenzen im einzelnen aufzuzeigen. Rechtssatzbegriffe haben deshalb bei identischem oder vergleichbarem Wortlaut nicht immer dieselbe Bedeutung. Sie sind vielmehr relativ, d.h. sie sind immer in Bezug auf den besonderen Rechtssatz, auf dessen ratio und den Zusammenhang mit anderen Rechtssätzen zu sehen[2]. Es wird wegen der jeweils unterschiedlichen Gesetzeszwecke unvermeidlich sein, daß identische oder ähnliche Ausdrücke einen unterschiedlichen Inhalt haben. Dies gilt nicht nur für die Steuergesetze untereinander, sondern auch im Verhältnis zu den anderen Rechtsgebieten, insbesondere dem Privatrecht. Obwohl das Steuerrecht als Folgerecht an Lebenssachverhalte anknüpft, die bereits durch andere Rechtsgebiete geordnet

1) Landmann/Rohmer Einl. Rdn. 89.

2) Engisch (Relativität), S. 68.

sind, kann es eine begriffliche Einheit nur insoweit geben, wie die Gesetzeszwecke übereinstimmen. Die Eigenständigkeit der steuerlichen Begrifflichkeit läßt sich deshalb auf das methodische Prinzip der Relativität der Rechtsbegriffe zurückführen[3].

Dennoch bleibt eine möglichst einheitliche Terminologie aus Gründen einer in sich widerspruchsfreien Gesetzesanwendung wünschenswert, denn zunächst spricht einmal eine Vermutung für einen konsequenten Sprachgebrauch des Gesetzgebers. Unstimmigkeiten müssen deshalb vermieden werden. Wenn im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht von dem "Gewerbebetrieb" die Rede ist, so läßt sich der in Teilbereichen unterschiedliche Bedeutungsinhalt sprachlich nicht kenntlich machen. Wenn dagegen in § 7 e I EStG, §§ 4, 5 ErfVO oder § 59 EStDV "gewerblicher Betrieb" steht, obwohl "Gewerbebetrieb" gemeint ist, so sind dies sprachliche Unebenheiten, die abzuändern sind. Das bedeutet: Identische Begriffsinhalte sollen durch identische Ausdrücke wiedergegeben werden; unterschiedliche Begriffsinhalte sollen - soweit dies möglich ist - durch eine differierende Wortwahl zum Ausdruck kommen[4].

Die Relativität des steuerlichen Gewerbebegriffes betrifft nicht nur seine inhaltliche Bedeutung, sondern auch seine begriffliche Struktur. Der Gewerbebegriff im Steuerrecht tritt nicht nur als reiner Typus- oder Klassenbegriff, sondern auch in zahlreichen Übergangsformen auf.

3) Vgl. dazu auch Ball, S. 11, 117 ff., 151.

4) Vgl. dazu Engisch (Einheit), S. 69, 83.

Bei den begrifflichen Übergangsformen (z.B. Betrieb gewerblicher Art gemäß § 1 I KStG) ist es weniger wichtig, sie der einen oder anderen Denkform zuzuordnen als vielmehr die Bereiche innerhalb des Begriffes ausfindig zu machen, in denen klassenbegrifflich oder typologisch gearbeitet werden muß[5]. Deshalb geht es weniger um eine Gegenüberstellung beider Begriffskategorien als vielmehr um ihre sinnvolle Verbindung, um so die Trennschärfe klassenbegrifflicher Subsumtion und die Erfassung fliessender Übergänge typologischer Zuordnung zum besseren Verständnis der Rechtssatzbegriffe gleichermaßen zu nutzen; denn "das Gesetz wird nur dann fest und sicher sein, wenn seine Urbestandteile, die Begriffe, absolute, sicher umgrenzte Werte sind"[6].

5) Keller S. 27.

6) Müller-Erzbach Jherings Jahrbücher 61. Bd. (1912), S. 343.

LITERATURVERZEICHNIS

Selbständige Publikationen werden regelmäßig nur mit dem Namen des Verfassers und der Seitenzahl zitiert. Soweit erforderlich, werden Kurztitel verwandt. Zeitschriftenaufsätze werden ohne Titelangabe mit dem Namen des Verfassers und nach der Fundstelle angeführt.

BÄHR, Gottfried: Vermögensverwaltung oder Gewerbebetrieb bei privater Errichtung, Vermietung und/oder Veräußerung von Kaufeigenheimen und Eigentumswohnungen, DStR 1969, 617-626

BALL, Kurt: Steuerrecht und Privatrecht (Theorie des selbständigen Steuerrechtssystems), Mannheim, Berlin, Leipzig 1924

BAUMBACH, Adolf/DUDEN, Konrad: Kurzkommentar zum Handelsgesetzbuch, 2o. Aufl., München 1972

BAUMBACH, Adolf/HEFERMEHL, Wolfgang: Kommentar zum Wettbewerbs- und Warenzeichenrecht, 1. Bd., 11. Aufl., München 1974

BECKER, Enno: Kommentar zum Einkommensteuergesetz, 3 Bde., Stuttgart 1928, 1929, 1933

- Erläuterungen zur Rechtsprechung, StuW 1936, 1415-1432
- Erläuterungen zur Rechtsprechung, StuW 1938, 1oo7-1o32
- Die Grundlagen der Einkommensteuer, München und Berlin 194o

BECKER, Enno/RIEWALD, Alfred: Reichsabgabenordnung und Steueranpassungsgesetz, 1. Teil, 8. Aufl., Berlin 1941

BERGMANN, Friedrich: Nutzung von Ferienhäusern - Gewerbebetrieb oder private Vermögensverwaltung? DStR 1975, 157-162

BERICHT DER EINKOMMENSTEUERKOMMISSION: Untersuchungen zum Einkommensteuerrecht unter besonderer Berücksichtigung textkritischer, rechtssystematischer und verfassungsrechtlicher Gesichtspunkte, Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Heft 7, Bonn 197o

BERKENHEIDE, Josef: Zur Führung des Umsatzsteuerheftes, DStZA 1968, 352-356

BINDER: Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb der Vereine, Gruppen und Verbände, InduSt 194o, 96-1o1

BIRKHOLZ, H.: Die Bedeutung der Rechtsform für die körperschaftsteuerrechtliche Gewinnermittlung, BB 197o, 612-614

BLÜMICH, Walter/BOYENS, Walter/STEINBRING, Werner/KLEIN, Otto/HÜBL, Leo: Gewerbesteuergesetz nebst Durchführungsverordnung, Einführungsgesetz (auszugsweise) und Verwaltungsanweisungen, 8. Aufl., Berlin und Frankfurt 1968

BLÜMICH, Walter/FALK, Ludwig/STEINBRING, Werner/UELNER, Adalbert: Kommentar zum Einkommensteuergesetz, 2 Bde., 1o. Aufl., München 1971, 1972

BLÜMICH, Walter/KLEIN, Otto/STEINBRING, Werner/STUTZ, Heinrich: Körperschaftsteuergesetz, 4. Aufl., Berlin und Frankfurt 1965

BOEKER: Die Grenze zwischen betrieblichen und privaten Geschäften eines Kaufmanns, BB 1955, 1125-1126

BORUTTAU, Paul/KLEIN, Otto: Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz, 6. Aufl., München und Berlin 196o

BOYENS, Walter: Der Gewerbebegriff in der preußischen Gewerbesteuerverordnung, DStZ 193o, 222-228

BRENNE, Günter: Der Begriff "Arbeitnehmer" im Steuerrecht - insbesondere sein Verhältnis zu dem Begriff "Arbeitnehmer" im Arbeitsrecht, Diss. Köln, 1969

BREZING, Klaus: Sozialethik und Steuerrechtsprechung, StuW 1971, 171-174

BROCKHOFF, Hedin: Private Grundstücksverkäufe als Gewerbebetrieb, DStR 1972, 528-529

BRÜGGEMANN, Dieter/FISCHER, Robert/RATZ, Paul/SCHILLING, Wolfgang/WÜRDINGER, Hans: Großkommentar zum Handelsgesetzbuch, 1. Bd., 3. Aufl., Berlin 1967

BÜHLER, Ottmar: Lehrbuch des Steuerrechts in zwei selbständigen Bänden, 2. Bd.: Einzelsteuerrecht (Besonderer Teil des Steuerrechts), Berlin 1938

- Der heutige Stand des Verordnungsrechts in Steuersachen, StuW 194o, 561-594

BÜHLER, Ottmar/SCHERPF, Peter: Bilanz und Steuer, 7. Aufl., München 1971

ENGISCH, Karl: Die Idee der Konkretisierung in Recht und Rechtswissenschaft unserer Zeit, München 1953

- Die Einheit der Rechtsordnung, Heidelberg 1935

- Die Relativität der Rechtsbegriffe, Deutsche Landesreferate zum V. Internationalen Kongreß für Rechtsvergleichung in Brüssel 1958, 1958, S. 59-75

- Logische Studien zur Gesetzesanwendung, 2. Aufl., Heidelberg 196o

EVERS, Robert: Körperschaftsteuer, in: Handbuch des Reichssteuerrechts, hrsg. von Georg Strutz, 2. Aufl., Berlin 1924, 3. Aufl., Berlin und Wien 1927

- Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz vom 1o.8.1925, 2. Aufl., Berlin 1927

FALTERBAUM, Hermann: Bewertungsrecht, Vermögensteuer, 5. Aufl., Düsseldorf 1975

FELIX, Günther: Einmaliger Geschäftsabschluß als nachhaltige Tätigkeit - Zur Unternehmereigenschaft von Arbeitsgemeinschaften, UStR 1958, 4-5

FELIX, Günther/BENDA, Josef: Umsatzsteuergesetz (Mehrwertsteuer), Stuttgart, Berlin, Köln, Mainz 1973

FLOCKERMANN, Paul Gerhard: Besteuerung der öffentlichen Hand, Ausfuhr, Steuerbefreiungen mit Option und Ausnahmeregelung des § 19, DStZA 1967, 184-191

FRIEDLAENDER, Kurt: Die einkommensteuerrechtliche Bedeutung der Errichtung von Eigentumswohnungen zu deren Verkauf, DStZA 1968, 39-43

FRIEDRICH, Werner: Steuerliche Zweifelsfragen um den "wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb", InduSt 1936, 225-228

- Reform der Rechtsprechung zur Umsatzsteuer, BB 1957, 1o7-1o9
- Zur Abgrenzung des steuerbaren Einkommens bei Kapitalgesellschaften, FR 1966, 297-3oo
- Interessante Einzelfragen aus dem Steuerrecht der Kapitalgesellschaften, Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 1968/69, 73-93
- Zur Frage der körperschaftsteuerlichen Einkommensermittlung bei Kapitalgesellschaften ohne Gewerbebetrieb, BB 197o, 12o8-121o

FRIESECKE, Kuno: Die Grenze zwischen Gewerbebetrieb und Privatgeschäften, StuW 1955, 645-652

FUHR: Kommentar zur Gewerbeordnung, Darmstadt 1975

FUISTING/STRUTZ: Die preußischen direkten Steuern, 1. Bd., Kommentar zum Einkommensteuergesetz, 8. Aufl., Berlin 1915

GEORGE, Heinz: Zum Betriebsstättenbegriff im Berlinhilfe-Gesetz, FR 1964, 281-283

GRIEGER, Rudolf: Errichtung und Veräußerung von Eigentumswohnungen als Gewerbebetrieb, BB 1967, 748

GURSCHING, Lorenz/STENGER, Alfons: Kommentar zum Bewertungsgesetz und Vermögensteuergesetz, 2. Bd., 6. Aufl., Köln 1975

HAECK, Hermann/KOEHLER, Klaus: Ist das Streben nach Steuervorteilen aus § 7 b EStG Gewinnabsicht? DB 1967, 177-179

HAMANN, Andreas/LENZ, Helmut: Das Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland vom 23.5.1949, 3. Aufl., Neuwied und Berlin 197o

HARTMANN, Alfred/METZENMACHER/KNOPP, Günther/MÜLLER, Felix: Umsatzsteuergesetz (Mehrwertsteuer), 2. u. 3. Bd., 6. Aufl., Berlin 1967

HARTZ: Urteilsanmerkung, DB 1972, 512-513

HASSEMER, Winfried: Tatbestand und Typus. Untersuchungen zur strafrechtlichen Hermeneutik, Schriftenreihe Annales Universitatis Saraviensis, Rechts- und Wirtschaftswissenschaftliche Fakultät, Band 33, Köln, Berlin, Bonn, München 1968

HELLWIG: Urteilsanmerkung, DStR 197o, 349

HERRMANN, Carl: Einzelfragen aus dem Körperschaftsteuerrecht, StbJb 1968/69, 177-219

HERRMANN, Carl/HEUER, Gerhard/RAUPACH, Arndt: Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer einschließlich Nebengesetze, 8 Bde., 17. Aufl., Köln-Marienburg 1975

HEYDE, Joh's.Erich: Typus. Ein Betrag zur Typologik, Studium Generale 1952, 235-247

HEYMANN, Ernst/KÖTTER, Hans-Wilhelm: Kommentar zum Handelsgesetzbuch, 4. Aufl., Berlin und New York 1971

HOFBAUER, Max: Zur Abgrenzung von Vermögensverwaltung und Gewerbebetrieb - Insbesondere bei der Verwaltung und Nutzung von Grundbesitz, BB 1969, 666-673

HOFFERBERTH, Otto: Zur Frage der Weitergeltung des in Durchführungsverordnungen enthaltenen vorkonstitutionellen Steuerrechts, StuW 1956, 537-542

HOFMANN, Paul: Zum Begriff der Neuheit in § 95o BGB, NJW 1961, 1246-1247

HÖVELMANN, Karl-Rudolf: Sind aus Mildtätigkeit erlangte Einkünfte einkommensteuerpflichtig? Schriftenreihe des Instituts für Steuerrecht der Universität zu Köln, Band 47, Düsseldorf 1964

HÜBL, Leo: Die Organtheorien im Körperschaftsteuerrecht, DStZA 1965, 17-25

HÜBSCHMANN, Walter/GRABOWER, Rolf/BECK, Ernst/WALLIS, Hugo von/SCHWARZ, Otfried: Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, 2. Aufl. Köln 1967

HÜBSCHMANN/HEPP/SPITALER: Kommentar zur Reichsabgabenordnung, Finanzgerichtsordnung und den Nebengesetzen, 6. Aufl., Köln 1974

IM SPRING, Günther: Das Verhältnis der Begriffe "Gewerbebetrieb" und "gewerblicher Betrieb" im geltenden Steuerrecht und seine Bedeutung für die Betriebsaufspaltung, Diss. Köln 1956

ISENSEE, Josef: Die typisierende Verwaltung - Gesetzesvollzug im Massenverfahren am Beispiel der typisierenden Betrachtungsweise des Steuerrechts, Schriften zum Öffentlichen Recht, Band 288, Berlin 1976

JÄGER, Oskar: Die Abgrenzung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb und den Einkünften aus selbständiger Arbeit in der Einkommensteuer und in der Gewerbesteuer, Diss. Heidelberg, 1959

JASTROW, J.: Freie Berufe und Gewerbesteuer, ihr Verhältnis in Vergangenheit und Gegenwart, Heft 7 der Schriftenreihe "Verwaltung, Interessenvertretung und Forschung - Sonderschriften des Reichsverbandes der deutschen Volkswirte", München und Leipzig 193o

KAJET: Urteilsanmerkung, DB 1975, 818.

KLEIN, Franz: Gleichheitssatz und Steuerrecht, Eine Studie über Gleichheit und Gerechtigkeit der Besteuerung im System des Grundgesetzes, Köln 1966

KLEIN, Friedrich: Steuerliche "Rechtsverordnungen" und "Verwaltungsvorschriften", Untersuchungen über Sinngehalt und Tragweite des § 12 Absatz 1 Satz 1 AO, StuW 1941, 195-236

KLEIN, Friedrich/PAULICK, Heinz: Das steuerliche Verordnungsrecht gemäß § 12 Abs. 1 Satz 1 AO (Zugleich ein Beitrag zum Verordnungsrecht nach dem Bonner Grundgesetz), StuW 1952, 433-448

KLEIN, Hans H.: Die Besteuerung wirtschaftlicher Unternehmungen der öffentlichen Hand, StuW 1967, 657-668

KLEMM, Georg: Einkommen- und Gewerbesteuer bei Parzellierung und Verkauf von Baugelände, BB 1966, 28-32

KNIES, Wolfgang: Die umsatzsteuerliche Behandlung von Universitätskliniken, UStR 1969, 24-26 u. 153-154

KOLLER, Arnold: Grundfragen einer Typuslehre im Gesellschaftsrecht, Freiburg (Schweiz) 1967

KRÖGER, Klaus: Zur Abgrenzung von privater Vermögensverwaltung und gewerblicher Betriebstätigkeit bei An- und Verkauf von Grundstücken, BB 1974, 1342-1344

KROLLMANN, Heinz: Körperschaftsteuerkommentar, Stuttgart 1962

LANDMANN/ROHMER/EYERMANN/FRÖHLER: Loseblattkommentar zur Gewerbeordnung, 1. Bd., 12. Aufl., München 1969

LÄNGSFELD: Einzelfragen zur erhöhten AfA nach § 7 b EStG beim Bau und beim Ersterwerb von Kaufeigenheimen, Eigentumswohnungen usw., DB 1961, 25o-253

LARENZ, Karl: Fall-Norm-Typus, Eine rechtslogische Studie, in: Rationalität - Phänomenalität - Individualität, Festgabe für Hermann und Marie Glockner, Bonn 1966, S. 149-164

- Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 3. Aufl., Berlin, Heidelberg, New York 1975

LEENEN, Detlef: Typus und Rechtsfindung. Die Bedeutung der typologischen Methode für die Rechtsfindung dargestellt am Vertragsrecht des BGB, Schriften zur Rechtstheorie Heft 26, Berlin 1971

LEINGÄRTNER, Wilhelm: Grundstücksgeschäfte als gewerbliche Tätigkeit, RWP, 14 D Einkommensteuer II B 63, Einzelfragen S. 23-37

- Die Gewerbsmäßigkeit der Grundstücksverkäufe von Landwirten nach der Rechtsprechung des BFH, FR 197o, 31o-316

- Die Blumengärtnerei als Landwirtschaft oder Gewerbebetrieb, FR 1975, 24o-241

LEISNER, Walter: Eigentümer als Beruf,Zum Verhältnis von Art. 12 und Art. 14 GG, JZ 1[illegible], 33-37

LENSKI, Edgar/STEINBERG, Wilhelm/STÄUBER, Hans-Wilkin: Kommentar zum Gewerbesteuergesetz, 2 Bde., 4. Aufl., Köln 1974

LINDEMANN, Otto: Umsatzsteuergesetz vom 24.12.1919 mit den Ausführungsbestimmungen, 2. Aufl., Berlin und Leipzig 192o

LITTMANN, Eberhard: Zur Abgrenzung der gewerblichen von der nichtgewerblichen Vermögensverwaltung in der Einkommen- und Gewerbesteuer, DStZA 1962, 357-361

LITTMANN, Eberhard: Einkommen und Einkünfte - gesetzessystematische Abgrenzung, DStR 1962, 17-20

- Die gesetzliche Ordnung der Einkunftsarten in der Einkommensteuer, DStR 1962, 94-97

- Das Einkommensteuerrecht, Kommentar zum Einkommensteuergesetz und zu Nebengesetzen, 11. Aufl., Stuttgart 1975

MIRRE, Ludwig/DREUTTER, Hans: Das Körperschaftsteuergesetz vom 16.10.1934, 2. Aufl., München und Berlin 1939

MITTELBACH, Rolf/STÖWE, Josef/ZÖLLER, Artur: Gewerbesteuerrecht, 1. Bd., Ludwigshafen 1975

MOEREN, Egon: Zur Abgrenzung der gewerblichen und privaten Tätigkeit, UStR 1956, 81-82

MÜLLER-ERZBACH, Rudolf: Die Relativität der Begriffe und ihre Begrenzung durch den Zweck des Gesetzes. Zur Beleuchtung der Begriffsjurisprudenz, Jherings Jahrbücher 61. Bd. (1912), 343 - 384

MÜTHLING, Hans/FOCK, Ernst: Gewerbesteuergesetz, München 1975

OSCHMANN, Martin: Bau von Kaufeigenheimen durch private Bauherren, Zum Begriff der gewerblichen Tätigkeit, BB 1962, 1323-1326

OSWALD, Franz: Zur Feststellung einer künstlerischen Tätigkeit im Sinne von § 18 EStG, DStZA 1975, 239

OTT, Walter: Die Problematik einer Typologie im Gesellschaftsrecht, dargestellt am Beispiel des schweizerischen Aktienrechts, Diss. Zürich 1972

OTTE, Gerhard: Wesen, Verkehrsanschauung, wirtschaftliche Betrachtungsweise - ein Problem der §§ 93, 119 II, 459 und insbesondere 950 BGB, JuS 1970, 154-159

PARCZYK, Wolfgang: Die tatbestandsmäßige Zuordnung von Lebenssachverhalten unter eine der sieben Einkunftsarten des geltenden Einkommensteuerrechts ein Qualifikations-, kein Quantifizierungsproblem, StuW 1967, 724-738

PAULICK, Heinz: Umsatzsteuerliche Betrachtungen zum Briefmarkensammeln und zum Briefmarkenhandel, DStZ 1941, 548-550

- Der wirtschaftliche Verein als Unternehmungsform und seine steuerliche Behandlung, DStZA 1965, 193-198

PETER, Karl-Friedrich: Gewerbliche Tätigkeit und Vermögensverwaltung, NWB Fach 3, S. 3851-3858

PLÜCKEBAUM, Konrad/MALITZKY, Heinz/EHRHARDT, Wilfried/MENDE, Adolf/SPERLING, Fritz: Umsatzsteuergesetz - Mehrwertsteuer -, 10. Aufl., Köln, Berlin, Bonn, München 1972

POPITZ, Johannes: Zur Frage der Gewerbesteuerpflicht der freien Berufe, Festgabe für Hermann Großmann zum 60. Geburtstag, Berlin 1932, S. 138-175

POPITZ, Johannes/KLOSS, Richard/GRABOWER, Rolf: Kommentar zum Umsatzsteuergesetz in der Fassung vom 8.5.1926, 3. Aufl., Berlin 1928

RADAU, Wolfgang: Umfang der Gewerbesteuerpflicht bei Vereinen, FR 1962, 492-494

RESSEL, W.: Geistige Ausfuhr, UStR 1960, 89-90

ROSE, Gerd: Ausgewählte Probleme der Besteuerung von Kapitalgesellschaften und Konzernen, StbJb 1971/72, 183-230

RÖSSLER, Rudolf/TROLL, Max/LANGNER, Johannes: Bewertungsgesetz und Vermögensteuergesetz, 10. Aufl., München 1975

SCHACK, Friedrich: Die Verlagerung der Gesetzgebung im gewaltenteilenden Staat, in: Festschrift für Karl Haff zum 70. Geburtstag, Insbruch 1950, S. 332-359

SCHELLENBERGER, Heinz: Urteilsanmerkung, DStZA 1975, 232

- Urteilsanmerkung DStZA 1975, 149

SCHERRER, Gerhard: Veräußerung erworbener und anschliessend bebauter Grundstücke an mehrere Erwerber, BB 1972, 833-834

- Zum Gewinnbegriff des § 1 Gewerbesteuer-Durchführungsverordnung, DStR 1972, 711-715

SCHLEGELBERGER, Franz/GESSLER, Ernst/HEFERMEHL, Wolfgang/HILDEBRANDT, Wolfgang/SCHRÖDER, Georg: Kommentar zum Handelsgesetzbuch, 1. Bd., 5. Aufl., München 1973

SCHLÜTER, Klaus Ulrich: Die Umsatzsteuer, JuS 1973, 15-20

SCHMIDT-TROSCHKE, Gerhard: Private Grundstücksverkäufe als gewerbliche Betätigung, BB 1972, 830-833

SCHOLZ, Franz: Kommentar zum Umsatzsteuergesetze vom 24.12.1919 nebst Ausführungsbestimmungen, 1.Bd., Köln 1921

SCHÖNKE, Adolf/SCHRÖDER, Horst: Kommentar zum Strafgesetzbuch, 18. Aufl., München 1976

SCHULTZE-SCHLUTIUS, H.: Zur Klärung des Begriffs "wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb", StuW 1938, 855-868, 941-986

- Zum Begriff des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes, StuW 1940, 807-826

SÖHN, Hartmut: Die Umsatzsteuer als Verkehrsteuer und/oder Verbrauchsteuer, StuW 1975, 1-18

- Zur Umsatzsteuer, StuW 1975, 164-174

SÖLCH, Otto: Umsatzsteuer, StuW 1942, 295-300

SÖLCH, Otto/RINGLEB, K./LIST, Heinrich/MÜLLER, Lothar: UStG - Mehrwertsteuer, München 1975

SPAHN, R.: Zur Abgrenzung zwischen hoheitlicher, gewerblicher und freiberuflicher Tätigkeit, FR 1966, 147

STRACHE, Karl-Heinz: Das Denken in Standards. Zugleich ein Betrag zur Typologik, Berlin 1968

STRATE, Ernst A.: Nochmals: Zur umsatzsteuerlichen Behandlung der Universitätskliniken, UStR 1969, 152-153

STRECK, Michael: Gewerbebetrieb, Mitunternehmerschaft, Bilanzbündeltheorie, FR 1973, 297-305

STUTZ, Georg: Kommentar zum Einkommensteuergesetz vom 10.8.1925 nebst den Ausführungsbestimmungen, 1. Bd., Berlin 1927

SUREN, Friedrich-Karl: Gemeindeabgabenrecht der ehemals preußischen Gebiete, 1950

THEIS, Jakob: Errichtung und Veräußerung mehrerer Gebäude oder Wohnungen (insbesondere Kaufeigenheime) durch Privatpersonen - gewerbliche Betätigung? DB 1961, 452-454

THOMA, Gerd: Wer ist gewerblich tätig im Sinne des Einkommen- und Gewerbesteuerrechts? BB 1968, 1229-1242

TIPKE, Klaus: Die dualistische Einkünfteermittlung nach dem Einkommensteuergesetz. Entstehung, Motivation und Berechtigung, in: Festschrift für Heinz Paulick zum 65. Geburtstag, 1973, S. 391-401

- Grundstücksveräußerungen im Steuerrecht. Gewerbebetrieb oder Vermögensverwaltung? Köln 1974
- Zur Einkommensteuer, StuW 1975, 152-158
- Steuerrecht. Ein systematischer Grundriß, 3. Aufl., Köln 1975

TIPKE, Klaus/KRUSE, Heinrich Wilhelm: Kommentar zur Reichsabgabenordnung, 2 Bde., 6. Aufl., Köln 1973

TROLL, Max: Grundsteuergesetz, 3. Aufl., München 1974

VANGEROW, Friedrich: Urteilsbesprechung, StRK EStG § 15 Allg. R 2

- Zur Grenzlinie zwischen Lebenshaltungskosten und Betriebsausgaben (Werbungskosten) (Waschmaschine, Tonbandgerät, Arbeitszimmer), StuW 1961, 481-490
- Zur Entwicklung der Rechtsprechung über die Frage, wann eine Vermietungstätigkeit gewerblicher Natur ist, StuW 1964, 804-814

VELDE, van der: Zur steuerlichen Behandlung der Erfahrungshingabe (know how), DB 1961, 716-720

VOGEL, Klaus: Besprechung zu BFH v. 15.4.1958 (I) 1, I 189/57 U, in: Besprechungen von Urteilen, Beschlüssen und Gutachten des Bundesfinanzhofs, hrsg. von Hans U. Loepelmann, 1958

WALLIS, von: Zum Einkommensbegriff bei Kapitalgesellschaften, FR 1968, 460-463

WAUER, G.: Umsatzsteuerliche Unternehmereigenschaft der Arbeitsgemeinschaft, BB 1957, 961-963

WESTERMANN, Harm-Peter: Vertragsfreiheit und Typengesetzlichkeit im Recht der Personengesellschaften, Berlin, Heidelberg, New York 1970

WIEMER, Hans-Joachim: Nicht einkommensteuerpflichtige Einkünfte, Schriftenreihe des Instituts für Steuerrecht der Universität zu Köln, Bd. 26, Düsseldorf 1962

WITHOL, Arved: Urteilsbesprechung: StRK EStG § 15 Ziff.1, R 56

- Urteilsbesprechung: StRK EStG § 15 Ziff. 1, R 59, 60, 61

- Gegenwärtiger Stand der Rechtsprechung zur einkommen- und gewerbesteuerlichen Behandlung privater Kinderheime, FR 1975, 30-33

- Kommentar zur Gewerbesteuer, Frankfurt/Main 1975

WINTER, W.: Die Bedeutung des § 16 KStDV für die Einkommensermittlung der Kapitalgesellschaften, DStR 1971, 146-149

WOERNER, Lothar: Abgrenzung von gewerblicher Tätigkeit und privater Vermögensverwaltung bei Veräußerung von Grundstücken BB 1973, 1526-1530

- Steuerliche Fragen der Abgrenzung des Betriebsvermögens bei der Einkommensteuer - Versuch einer Neubestimmung der Begriffe notwendiges und gewillkürtes Betriebsvermögen, StbJb 1974/75, 321-350

WOLFF, Hans J.: Typen im Recht und in der Rechtswissenschaft, Studium General 1952, 195-205

ZIMMERMANN, E.: Die Besteuerung des gewerblichen Einkommens nach dem Einkommen- und Körperschaftsteuergesetze, Köln 1927

ZIPPELIUS, Reinhold: Die Verwendung von Typen in Normen und Prognosen; in: Festschrift für Karl Engisch zum 70. Geburtstag, Frankfurt/Main 1969, S. 224-242

ZITZLAFF: Urteilsbesprechung, StuW 1939, 845-854

- Erläuterungen zur Rechtsprechung, StuW 1940, 855-876

ZUBROD, Gerhard: Die Bedeutung des § 16 KStDV für Begriff und Ermittlung des körperschaftsteuerlichen Einkommens bei den nach dem Handelsrecht zur Buchführung verpflichteten Körperschaften, Diss. Mainz 1973